



УДК 657.6

TAX LEGISLATION AS AN OBJECT OF AUDIT AND ITS INFLUENCE ON THE AUDITOR'S OBLIGATIONS ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS OF AUDITING**ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ОBOB'ЯЗКИ АУДИТОРА ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ АУДИТУ****Shalimova N.S./ Шалімова Н.С.***d.e.s, prof./ д.е.н., проф.*

ORCID: 0000-0001-7564-4343

Nazarova H.B. / Назарова Г.Б.*s.e.s., as.prof. / к.е.н., доц.*

ORCID: 0000-0001-7401-0402

Androshchuk I.I. / Андрощук І.І.*s.e.s., as.prof. / к.е.н., доц.*

ORCID: 0000-0002-0001-1776

Central Ukrainian National Technical University,

Kropyvnytskyi, Universytetskyi, 8, 25030

Центральноукраїнський національний технічний університет,

пр. Університетський, 8, 25030

Анотація. Обґрунтовані можливості визначення податкового законодавства як об'єкту аудиту та конкретизовано вплив податкового законодавства на процедури виконання завдань з аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Доведено можливість застосування двох підходів до тлумачення терміну «історична фінансова інформація» в контексті його застосування у Міжнародних стандартах: вузький, коли термін «історична фінансова інформація» обмежується лише повним комплектом фінансової звітності, окремим фінансовим звітом, рахунком, статтею або елементом фінансової звітності, та широкий, який передбачає виділення обов'язкових характеристик історичної фінансової інформації. Обґрунтовано, що нормативне визначення даного питання, конкретизує групу міжнародних стандартів, які мають бути застосовані при виконанні завдання з об'єктом – податкова звітність. Визначено вплив податкового законодавства на цілі, обов'язки та відповідальність аудитора при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності, яке виконується згідно з Міжнародними стандартами аудиту. Обґрунтовано три напрями впливу: необхідність ретельної перевірки статей щодо дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом, розгляд податкового законодавства як таке, що має вплив на дотримання вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» та МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності».

Ключові слова: податкове законодавство, аудит, завдання з аудиту, історична фінансова інформація, міжнародні стандарти аудиту, викривлення, шахрайство.

Вступ.

Податкове законодавство України складається з надзвичайно широкого кола документів, а його прояв на виконання завдань з аудиту має два аспекти: по-перше, податкове законодавство може бути об'єктом виконання завдань аудитором і тоді виникає питання щодо визначення виду завдання; по-друге, податкове законодавство має вплив на процедури виконання завдань з аудиту.



Питання методики виконання аудиту розрахунків з бюджетом достатньо широко розглядаються у науковій, навчальній та професійній літературі. Зокрема, в 2012 році Аудиторською палатою України було розроблено проект документу, який стосувався інших завдань з надання впевненості, зокрема, перевірки податкової звітності, а саме: проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» (Рішення Аудиторської палати України №246/12 від 23 лютого 2012 року [7]). Огляд найбільш характерних наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності у вітчизняній та зарубіжній літературі пропонує О.В. Артюх [1], О.І. Малишкін [3], О.А. Петрик [2; 6]. Разом з тим, потребують подальшого дослідження вплив податкового законодавства на організацію та методику аудиту.

Мета.

Метою даної роботи є обґрунтування можливості визначення податкового законодавства як об'єкту аудиту та конкретизацію впливу податкового законодавства на процедури виконання завдань з аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Основний текст.

Перша проблема полягає в тому, що відсутня чіткість щодо того, які Міжнародні стандарти необхідно застосовувати, якщо предметом завдання виступає податкова звітність. Дане питання потребує вирішення, оскільки в країнах, в яких цінність та важливість мають інші види звітності, зокрема, податкова, статистична та управлінська (це стосується України), виникають складнощі щодо визначення, до якого виду завдань (аудит чи інші завдання з надання впевненості) слід відносити їх перевірку.

Міжнародні стандарти аудиту застосовуються під час аудиту історичної фінансової інформації. Термін «історична фінансова інформація» вперше запропоновано лише у Міжнародних стандартах видання 2010 року і не змінювалося в подальших виданнях Міжнародних стандартів 2016-2017 рр. та 2020 р. [4; 9]. В глосарії термінів зазначено, що історична фінансова інформація – це інформація, виражена у фінансових показниках, стосовно конкретного суб'єкта господарювання, отримана в основному на основі облікової системи цього суб'єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу. Термін «фінансові звіти» тлумачиться як структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності і зазвичай цей термін означає повний пакет фінансової звітності, як підкреслено в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (МСА 200) та МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» (МСА 805).



Термін «інша історична фінансова інформація» зустрічається у Міжнародних стандартах, лише в контексті зазначення того, що МСА викладено в контексті аудиту фінансових звітів і їх потрібно адаптувати залежно від обставин при застосуванні під час аудиту іншої історичної фінансової інформації. Таке зауваження міститься в Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг, МСА 200, МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (МСА 260) і лише в пояснювальному параграфі ДЗ МСА 805 «інша історична фінансова інформація» асоціюється з окремим фінансовим звітом або певним елементом фінансового звіту.

Дане питання потребує чіткішого вирішення. З одного боку, можна обмежити термін «історична фінансова інформація» лише повним комплектом фінансової звітності, окремим фінансовим звітом, рахунком, статтею або елементом фінансової звітності, якщо буквально наслідувати терміни МСА. Але з іншого, можна більш широко розглядати термін «історична фінансова інформація», виділяючи такі її обов'язкові елементи: інформація повинна бути виражена у фінансових показниках; інформація повинна розкривати економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу; інформація повинна бути отримана в основному на основі даних облікової системи суб'єкта господарювання.

Враховуючи це, прикладом структурованого подання історичної фінансової інформації може бути: повний комплект фінансової звітності, її окремі компоненти, статті, елементи або рахунки; податкова звітність, її окремі компоненти, статті та елементи; статистична звітність, її окремі компоненти, статті та елементи; внутрішньогосподарська (управлінська) звітність, її окремі компоненти, статті та елементи (але лише та, яка відповідає вищевказаним елементам, тобто містить історичні фінансові показники). Отже, податкова звітність – це також інформація, виражена у фінансових показниках, отримана за допомогою облікових даних підприємства.

Але таке зазначення прямо відсутнє в МСА. З іншого боку, проблема полягає в тому, що Міжнародні стандарти аудиту спрямовані лише на розкриття питань аудиту саме фінансової звітності, встановлюючи обов'язковість дослідження і оцінки системи внутрішнього контролю, дотримання принципу безперервності, подальших подій тощо. МСА 200 та МСА 805 дозволяють адаптацію Міжнародних стандартів аудиту за обставин, якщо вони застосовуються до аудиту «іншої історичної фінансової інформації», але вимагають обов'язкового аналізу доречності та необхідності застосування певних МСА. Дослідження цих питань не є обов'язковим з точки зору вимог користувачів, наприклад, при проведенні перевірки податкової звітності, але зазначаючи, що це аудит, який виконувався згідно із МСА, аудитор відразу встановлює вимоги щодо організації його проведення, наприклад, розглядаючи доречність застосування МСА 570 «Безперервність».



Інший аспект полягає у визначенні впливу податкового законодавства при проведенні аудиту фінансової звітності. МСА 200 визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів у такий спосіб: надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Для висловлення думки аудитор повинен використати такі формулювання: «надає достовірну та справедливу інформацію» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» (п.35 МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»), а саме формування думки має містити оцінку того, чи були фінансові звіти підготовлені та подані відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриттів.

Пояснюючи, що фінансові звіти складені в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, управлінській персонал явно чи неявно робить твердження (assertions) щодо класів операцій та подій, залишків рахунків та розкриття пов'язаної з ними інформації для розгляду потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце. Самі твердження поділені на такі категорії: для класів операцій та подій – настання, повнота, точність, закриття періоду, класифікація, подання; щодо залишків рахунків – існування, права та зобов'язання, повнота, точність, оцінка та розподіл, класифікація, подання.

Серед зазначених критеріїв відсутній критерій «відповідність податковому законодавству», під яким (виходячи з вище викладеного) слід розглядати інші закони та нормативні акти, які не входять до концептуальної основи фінансової звітності. Це є надзвичайно важливим для українських суб'єктів господарювання, оскільки дотримання законодавчих та нормативних документів, особливо з питань оподаткування, спричинює значний вплив на визначення критеріїв оцінки фінансової звітності.

Вплив податкового законодавства на цілі, обов'язки та відповідальність аудитора при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності, яке виконується згідно з МСА, є різноманітним. Так, визнаючи вплив податкового законодавства при виконанні завдання з аудиту фінансової звітності аудитори повинні: по-перше, обов'язково здійснювати окремі процедури, які стосуються статей щодо дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом, по-друге, обов'язково розглядати податкове законодавство в цілому як таке, що має суттєвий вплив на показники фінансової звітності відповідно до вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», по-третє, ретельно дотримуватися вимог МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності», оскільки розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами є тими сферами, в яких ризик виникнення помилок та шахрайства є доволі високим (табл. 1)



Таблиця 1 - Вплив податкового законодавства на цілі та відповідальність аудитора при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

№	Вплив податкового законодавства	Цілі та відповідальність аудитора
1.	<p>Наявність окремих рядків у формах фінансової звітності, присвячених розрахункам з бюджетом та державними цільовими фондами:</p> <p>1. Баланс: ряд. 1135 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», ряд. 1136 «у тому числі з податку на прибуток», ряд. 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», ряд. 1621 «у тому числі з податку на прибуток», ряд. 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування».</p> <p>2. Звіт про рух грошових коштів: ряд. 3005 «Надходження від повернення податків і зборів», ряд. 3006 «у тому числі податку на додану вартість», ряд. 3100 «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи», ряд. 3115 «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів»</p>	<p>Обов'язкова перевірка статей форм фінансового звіту (балансу та звіту про рух грошових коштів), які стосуються залишків дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом та зі страхування, витрачання грошових коштів на оплату відрахувань на соціальні заходи, зобов'язань з податків і зборів, надходження грошових коштів у вигляді повернення податків та зборів.</p> <p>Обов'язкове виконання тестів заходів контролю та процедур по суті за даним класом операцій, залишками на рахунках та розкриттям інформації. Застосування процедур всіх типів: перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання та аналітична процедура.</p>
2.	<p>Розгляд податкового законодавства в цілому як таке, що має суттєвий вплив на показники фінансової звітності відповідно до вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»</p>	<p>Обов'язковий розгляд впливу податкового законодавства на показники фінансової звітності та розкриття інформації у фінансовій звітності відповідно до вимог МАС 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності». Цілі аудитора при розгляді законодавчих та нормативних актів сфери оподаткування такі: 1) отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які регулюють податкові відносини, як такі, що безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання; 2) виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів сфери оподаткування, які мають суттєвий вплив на фінансову звітність; 3) виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які регулюють порядок нарахування та сплати податків, зборів та обов'язкових платежів юридичними особами, ідентифікованих під час аудиту.</p>
3.	<p>Визнання такого класу операцій як розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами як такі, в яких ризик виникнення помилок та шахрайства є доволі високим, відповідно до вимог МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності».</p>	<p>Аудитор повинен особливо ретельно досліджувати чинники (фактори) ризику суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства при розрахунках бюджетом та державними цільовими фондами, а також ретельно планувати процедури з метою виявлення обставин, які можуть свідчити про шахрайство в сфері оподаткування.</p> <p>Цілі аудитора при дослідженні шахрайства в сфері оподаткування при аудиті фінансової звітності: 1) ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства при нарахуванні та сплаті податків, зборів та обов'язкових платежів; 2) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь; 3) вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство при нарахуванні та сплаті податків, ідентифіковане під час аудиту</p>



Висновки.

Складність та важливість податкового законодавства зумовлюють виконання аудитором окремих завдань, присвячених виключно даному об'єкту. Для цього потрібно, по-перше, конкретизувати зміст поняття «історична фінансова інформація» в контексті його застосування у Міжнародних стандартах, а по-друге, побудувати алгоритм обрання об'єктів, які можуть бути предметом різних завдань з надання впевненості. До тлумачення терміна «історична фінансова інформація» можна застосувати два підходи: вузький, коли термін «історична фінансова інформація» обмежується лише повним комплектом фінансової звітності, окремим фінансовим звітом, рахунком, статтею або елементом фінансової звітності, та широкий, який передбачає виділення обов'язкових характеристик історичної фінансової інформації.

Вплив податкового законодавства на цілі, обов'язки та відповідальність аудитора при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності, яке виконується згідно з Міжнародними стандартами аудиту, має прояв в трьох напрямках: необхідність ретельної перевірки статей щодо дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом, розгляд податкового законодавства як такого, що має вплив на дотримання вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» та МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності». Такий різноплановий вплив вимагає розробки детальних методик дослідження та реагування з боку аудитора на виявлені відхилення.

Література:

1. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.
2. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / [Петрик О. А., Давидов Г.М., Редько О.Ю. та ін.]. ; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Ефименко. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 352 с.
3. Малишкін О.І. Аудит податків: конструкція на майбутнє. Економіка: реалії часу. 2015. №1(17). С. 208–213. URL : <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf> (дата звернення: 08.05.2022).
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років. Частина I. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (дата звернення: 08.05.2022).
5. Оподаткування юридичних осіб та аудит в сфері оподаткування: навчальний посібник / І. К. Дрозд, В. М. Іванков, О. А. Магопєць, Г. Б. Назарова, В. В. Шалімов, Н. С. Шалімова / за редакцією Н.С. Шалімової. К. : «ТОВ Видавництво «Сова», 2017. 460 с.
6. Петрик О.А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами Податкового кодексу України та порядок його організації. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми



розвитку. 2012. №722. С. 190-197.

7. Рішення Аудиторської палати України «Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» від 23 лютого 2012 року №246/12. URL: www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc

8. Суб'єкти господарювання: оподаткування, контроль та аудит: навчальний посібник / Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, В.М. Іванков, О.Л. Макеєва, О.А. Магопець, Г.Б. Назарова, В.В. Шалімов, Н.С. Шалімова / за редакцією Г.М. Давидова. К.: «ТОВ Видавництво «Сова», 2016. 590 с.

9. Handbook of International Quality Control, Auditing, Other Assurance, Related Services Pronouncements. 2020 Edition. Volume I. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf> (дата звернення: 08.05.2022).

Abstract. *The possibilities of determining tax legislation as an audit object are substantiated and the impact of tax legislation on the procedures for performing audit engagements in accordance with International Auditing Standards is specified. The possibility of applying two approaches to the interpretation of the term "historical financial information" in the context of its application in International Standards is proved: narrow, when the term "historical financial information" is limited only to a complete set of financial statements, a separate financial statement, an account, an article or an element of financial statements, and wide, which provides for the allocation of mandatory characteristics of historical financial information. It is substantiated that the normative definition of this issue specifies a group of international standards that should be applied to the implementation of the engagements with the subject matter - tax reporting. The impact of tax legislation on the goals, duties and responsibilities of the auditor when performing the audit of financial statements in accordance with International Standards of Auditing is determined. Three directions of influence are substantiated: the need for a thorough review of accounts receivable and current liabilities for settlements with the budget, consideration of tax legislation as having an impact on compliance with the requirements of ISA 250 "Consideration of laws and regulations in an Audit of Financial Statements" and ISA 240 "The Auditor's Responsibility relating to Fraud in an Audit of Financial Statements".*

Ключові слова: *tax law, audit, audit engagement, historical financial information, International Standards of Auditing, misstatement, fraud.*