

УДК 336.225.674

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ ВИЗНАЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПОДАТКІВ*Меліхова Т.О.*

Удосконалено методи оцінки ефективності внутрішнього аудиту податків. Запропоновано розрахунок абсолютної та порівняльної економічної ефективності проведення внутрішнього аудиту податків, визначення річного економічного ефекту від проведення внутрішнього аудиту податків. Розглянуто застосування методів оцінки ефективності внутрішнього аудиту податків на прикладі підприємств машинобудівної галузі Запорізької області.

Ключові слова: оцінка, якість, ефективність, внутрішній аудит, податки.

Внутрішній аудит податків проводиться відділом внутрішнього аудиту підприємства на замовлення власника або керівництва підприємства з метою виявлення фактів перекручування інформації податкового обліку та податкової звітності, запобігання можливих претензій з боку контролюючих органів, при цьому виявлені зауваження у ході перевірки мають рекомендаційний характер. Від ефективності проведення внутрішнього аудиту податків залежить його результат. Тобто підприємство повинно зіставляти отримані вигоди від понесених витрат на перевірку податків [3, 6]. Однак, досліджені нами підприємства не проводять такі розрахунки перед початком внутрішнього аудиту податків. Розроблена система показників для оцінки ефективності внутрішнього аудиту податків базується на підставі сформованих нами принципів оцінки якості і ефективності аудиту податків та досліджень з економічної ефективності господарської діяльності підприємств [4, 5]. Е. Дж. Долан та Д. Линдсей зазначають, що необхідно розрізняти зовнішні та внутрішні витрати на виробництво продукції. Повні витрати (економічні витрати), крім витрат на виробництво (бухгалтерських витрат) включають нормальний прибуток як мінімальну величину, при одержанні якої є сенс займатися підприємницькою діяльністю [2].

На даний час через значну активність в науковій літературі проводяться дискусії щодо різних аспектів якості та ефективності аудиту. Основні проблеми представлені у роботах таких аудиторів та вчених: А. Висоцький, О. Долгова та ін. [1]. Проте слід зауважити, що в науковій літературі, присвяченій якості надання аудиторських послуг, хоч і підкреслюють важливість оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, але економічні показники оцінки не розраховують.

Метою статті є удосконалення методів визначення абсолютної та порівняльної економічної ефективності внутрішнього аудиту податків.

При здійсненні господарської діяльності підприємства несуть бухгалтерські та економічні витрати. Бухгалтерські витрати представляють собою суму витрат за період по бухгалтерським рахункам: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 „Відрахування на соціальні заходи”, 83 „Амортизація”, 84 „Інші операційні витрати”, 85 „Інші витрати”. Тобто, формула розрахунку бухгалтерських витрат ($B_{Ба}$) має вид:

$$B_{Ба} = B_M + B_{ЗП} + B_{ВІДР} + B_A + B_{ІН} ,$$

де $B_{Ба}$ - бухгалтерські витрати на аудит податків, грн/рік;

B_M – матеріальні витрати на проведення аудиту податків, грн/рік;

$B_{ЗП}$ – витрати на оплату праці робітників з проведення аудиту податків, грн/рік;

$B_{ВІДР}$ - витрати на соціальні заходи із заробітної плати робітників з проведення аудиту податків, грн/рік;

B_A - витрати на амортизацію обладнання з проведення аудиту податків, грн/рік;

$B_{ІН}$ - інші витрати на проведення аудиту податків, грн/рік.

Економічні витрати крім бухгалтерських витрат додатково виключають частину нормативного прибутку підприємства, формула запису яких має вид:

$$B_{Еа} = B_{Ба} + П_H ,$$

де B_{Ea} – економічні витрати з аудиту податків, грн/рік;

Π_H – нормативний прибуток з проведення аудиту податків, грн/рік.

Нормативний прибуток від проведення аудиту податків визначається добутком:

$$\Pi_H = B_{Ea} \cdot E_{Ha},$$

де E_{Ha} – нормативний показник абсолютної економічної ефективності бухгалтерських витрат на аудит податків.

Показник нормативної ефективності від проведення аудиту податків можна прийняти на рівні нормативної рентабельності продукції:

$$E_{Ha} \geq P_H,$$

де P_H – нормативна рентабельність продукції.

Нормативна рентабельність продукції визначається відношенням нормативного прибутку до бухгалтерських витрат підприємства (B_B):

$$P_H = \frac{\Pi_H}{B_B}.$$

Методика оцінки ефективності внутрішнього аудиту податків включає розрахунок показників абсолютної, порівняльної економічної ефективності та економічного ефекту від проведення внутрішнього аудиту податків.

Абсолютна економічна ефективність по відношенню до бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків є відношенням:

$$E_{ea} = \frac{\Delta L_{ea}}{B_{Eea}} \geq E_{Hea},$$

де E_{ea} – показник абсолютної економічної ефективності по відношенню до бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків, од.;

ΔL_{ea} – додатковий результат, отриманий за рахунок внутрішнього аудиту податків, грн/рік;

B_{Eea} – бухгалтерські витрати на внутрішній аудит податків, грн/рік;

E_{Hea} – нормативний показник абсолютної економічної ефективності бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків, од.

Отже найкращим варіантом проведення внутрішнього аудиту податків буде той, у якого показник економічної ефективності по відношенню до бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків буде більше нормативного показника абсолютної економічної ефективності бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків.

Абсолютна економічна ефективність по відношенню до економічних витрат на внутрішній аудит податків становитиме:

$$E'_{ea} = \frac{\Delta L_{ea}}{B_{Eea}} \geq E'_{Hea},$$

де E'_{ea} – показник абсолютної економічної ефективності по відношенню до економічних витрат на внутрішній аудит податків, од.;

B_{Eea} – економічні витрати на внутрішній аудит податків, грн/рік;

E'_{Hea} – нормативний показник абсолютної економічної ефективності економічних витрат на внутрішній аудит податків, од.

Найкращим варіантом проведення внутрішнього аудиту податків буде той, у якого показник економічної ефективності по відношенню до економічних витрат на внутрішній аудит податків буде більше нормативного показника абсолютної економічної ефективності економічних витрат на внутрішній аудит податків.

Порівняльна економічна ефективність бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків передбачає перевищення індексу результату над індексом витрат:

$$E_{\text{Пва}} = \frac{I_{\text{Два}}}{I_{\text{ББва}}} > 1,$$

$$\text{де } I_{\text{Два}} = \frac{\Delta \Pi_{\text{ва}_2}}{\Delta \Pi_{\text{ва}_1}},$$

$$I_{\text{ББва}} = \frac{B_{\text{Бва}_2}}{B_{\text{Бва}_1}}.$$

Тобто,

$$E_{\text{Пва}} = \frac{\frac{\Delta \Pi_{\text{ва}_2}}{\Delta \Pi_{\text{ва}_1}}}{\frac{B_{\text{Бва}_2}}{B_{\text{Бва}_1}}} > 1,$$

де $E_{\text{Пва}}$ – показник порівняльної економічної ефективності бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків, од.;

$\Delta \Pi_{\text{ва}_1}, \Delta \Pi_{\text{ва}_2}$ – додатковий результат, одержаний за рахунок внутрішнього аудиту податків у базовому та новому періодах, грн/рік;

$I_{\text{Два}}$ – індекс додаткового результату одержаного за рахунок внутрішнього аудиту податків, од.;

$B_{\text{Бва}_1}, B_{\text{Бва}_2}$ – бухгалтерські витрати на внутрішній аудит податків у базовому та новому періодах, грн/рік;

$I_{\text{ББва}}$ – індекс бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків, од.

Таким чином, найкращим варіантом проведення внутрішнього аудиту податків буде той, у якого показник абсолютної економічної ефективності бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків буде максимальним ($E_{\text{Пва}} = \max$). При порівнянні двох варіантів кращим варіантом буде той, у якого індекс додаткового результату одержаного за рахунок внутрішнього аудиту податків перевищує індекс бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків.

Порівняльна економічна ефективність економічних витрат на внутрішній аудит податків буде:

$$E'_{\text{Пва}} = \frac{I_{\text{Два}}}{I_{\text{БЕва}}} > 1.$$

$$\text{Тут, } I_{\text{БЕва}} = \frac{B_{\text{Ева}_2}}{B_{\text{Ева}_1}}.$$

Тобто,

$$E'_{\text{Пва}} = \frac{\frac{\Delta \Pi_{\text{ва}_2}}{\Delta \Pi_{\text{ва}_1}}}{\frac{B_{\text{Ева}_2}}{B_{\text{Ева}_1}}} > 1,$$

де $E'_{\text{Пва}}$ – показник порівняльної економічної ефективності економічних витрат на внутрішній аудит податків, од.;

$B_{\text{Ева}_1}, B_{\text{Ева}_2}$ – економічні витрати на внутрішній аудит податків у базовому та новому періодах, грн/рік.

$I_{\text{БЕва}}$ – індекс економічних витрат на внутрішній аудит податків, од.

Найкращим варіантом проведення внутрішнього аудиту податків буде той, у якого показник абсолютної економічної ефективності економічних витрат на внутрішній аудит податків буде макси-

мальним ($E'_{\text{Пва}} = \max$). При порівнянні двох варіантів кращим варіантом буде той, у якого індекс додаткового результату одержаного за рахунок внутрішнього аудиту податків перевищує індекс економічних витрат на внутрішній аудит податків.

Річний економічний ефект від проведення внутрішнього аудиту податків можна розрахувати як різницю між одержаним результатом та додатковими витратами:

$$\Delta W_{\text{ва}} = (\Delta D_{\text{ва}_2} - \Delta D_{\text{ва}_1}) \cdot \left(\frac{B_{\text{Ева}_1}}{\Delta D_{\text{ва}_1}} \right) - (B_{\text{Ева}_2} - B_{\text{Ева}_1}),$$

де $\Delta W_{\text{ва}}$ – річний економічний ефект від проведення внутрішнього аудиту податків, грн/рік.

Тобто найкращим варіантом проведення внутрішнього аудиту податків буде той, у якого додатковий економічний результат від проведення внутрішнього аудиту податків буде більше додаткових витрат на одержання додаткового економічного результату від проведення внутрішнього аудиту податків.

Показники, які запропоновано для розрахунку економічної ефективності витрат на внутрішній аудит податків представлені у таблиці 1. Застосуємо методи оцінки ефективності внутрішнього аудиту податків на підприємствах машинобудівної галузі Запорізької області, таких як: „Підприємство 1”, „Підприємство 2”, „Підприємство 3”, „Підприємство 4”, „Підприємство 5” (табл. 2-4). У роботі застосовані умовні назви підприємств.

Виходячи з проведеної оцінки ефективності внутрішнього аудиту податків видно, що на „Підприємстві 1”, „Підприємстві 2”, „Підприємстві 3”, „Підприємстві 4”, „Підприємстві 5”:

Таблиця 1.

Пропонована система показників економічної ефективності витрат на внутрішній аудит податків

Вид економічної ефективності	Результати	Витрати	Показник економічної ефективності	Критерій
Абсолютна економічна ефективність витрат	$\Delta D_{\text{ва}}$	$B_{\text{Бва}}$	$E_{\text{ва}} = \frac{\Delta D_{\text{ва}}}{B_{\text{Бва}}}$	$\geq E_{\text{Нва}}$
	$\Delta D_{\text{ва}}$	$B_{\text{Ева}}$	$E'_{\text{ва}} = \frac{\Delta D_{\text{ва}}}{B_{\text{Ева}}}$	$\geq E'_{\text{Нва}}$
Порівняльна економічна ефективність витрат	$I_{\text{Два}} = \frac{\Delta D_{\text{ва}_2}}{\Delta D_{\text{ва}_1}}$	$I_{\text{ББва}} = \frac{B_{\text{Бва}_2}}{B_{\text{Бва}_1}}$	$E_{\text{Пва}} = \frac{\frac{\Delta D_{\text{ва}_2}}{\Delta D_{\text{ва}_1}}}{\frac{B_{\text{Бва}_2}}{B_{\text{Бва}_1}}}$	>1
	$I_{\text{Два}} = \frac{\Delta D_{\text{ва}_2}}{\Delta D_{\text{ва}_1}}$	$I_{\text{БЕва}} = \frac{B_{\text{Ева}_2}}{B_{\text{Ева}_1}}$	$E'_{\text{Пва}} = \frac{\frac{\Delta D_{\text{ва}_2}}{\Delta D_{\text{ва}_1}}}{\frac{B_{\text{Ева}_2}}{B_{\text{Ева}_1}}}$	>1

Таблиця 2.

Абсолютна економічна ефективність проведення внутрішнього аудиту податків за 2009 рік

Показники	Значення	Підприємство				
		1	2	3	4	5
Додатковий результат, отриманий за рахунок внутрішнього аудиту податків, грн/рік	$\Delta D_{ва}$	494540	418870	88500	55245	96490
Економія:						
- фінансових санкцій, грн/рік		494200	417370	88130	55075	96320
- пені, грн/рік		-	1500	-	-	-
- адміністративний штраф, грн/рік		340	-	170	170	170
Бухгалтерські витрати на внутрішній аудит податків	$B_{Бва}$	57173	75763	40342	17168	13623
Матеріали, грн/рік		420	480	240	200	100
Зарплата, грн/рік		40800	54000	28800	12000	9600
Нарахування на ФОП, грн/рік		15259	20433	10771	4582	3619
Амортизація, грн/рік		214	250	171	86	64
Інші, грн/рік		480	600	360	300	240
Показник абсолютної економічної ефективності бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків, од.	$E_{ва}$	8,65	5,53	2,19	3,22	7,08
Нормативний прибуток від проведення внутрішнього аудиту податків, грн/рік	P_H	5717	3788	1210	1373	817
Нормативна рентабельність продукції, од.	P_H	0,10	0,05	0,03	0,08	0,06
Економічні витрати на внутрішній аудит податків, грн/рік	$B_{Ева}$	62890	79551	41552	18541	14440
Показник абсолютної економічної ефективності по відношенню до економічних витрат на внутрішній аудит податків, од.	$E'_{ва}$	7,86	5,27	2,13	2,98	6,68

Таблиця 3.

Порівняльна економічна ефективність внутрішнього аудиту податків за 2009 рік

Показники	Значення	Підприємство				
		1	2	3	4	5
Додатковий результат, одержаний за рахунок внутрішнього аудиту податків у базовому періоді, грн/рік	$\Delta L_{\text{ва}_1}$	300000	250000	50000	35000	50000
Додатковий результат, одержаний за рахунок внутрішнього аудиту податків у новому періоді, грн/рік	$\Delta L_{\text{ва}_2}$	494540	418870	88500	55245	96490
Індекс додаткового результату одержаного за рахунок внутрішнього аудиту податків, од.	$I_{\text{Два}}$	1,65	1,68	1,77	1,58	1,93
Бухгалтерські витрати на внутрішній аудит податків у базовому періоді, грн/рік	$B_{\text{ва}_1}$	45000	65000	35000	15000	10000
Бухгалтерські витрати на внутрішній аудит податків у новому періоді, грн/рік	$B_{\text{ва}_2}$	57173	75763	40342	17168	13623
Індекс бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків, од.	$I_{\text{Бва}}$	1,27	1,17	1,15	1,15	1,36
Показник порівняльної економічної ефективності бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків, од.	$E_{\text{Пва}}$	1,29	1,44	1,54	1,37	1,42
Економічні витрати на внутрішній аудит податків у базовому періоді, грн/рік	$B_{\text{ева}_1}$	49500	68250	36050	16200	10600
Економічні витрати на внутрішній аудит податків у новому періоді, грн/рік	$B_{\text{ева}_2}$	62890	79551	41552	18541	14440
Індекс економічних витрат на внутрішній аудит податків, од.	$I_{\text{Бева}}$	1,27	1,17	1,15	1,15	1,36
Показник порівняльної економічної ефективності економічних витрат на внутрішній аудит податків, од.	$E'_{\text{Пва}}$	1,29	1,44	1,54	1,37	1,42

1. Абсолютна економічна ефективність по відношенню до бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків складає 8,65; 5,53; 2,19; 3,22; 7,08 відповідно. Абсолютна економічна ефективність по відношенню до економічних витрат на внутрішній аудит податків складає 7,86; 5,27; 2,13; 2,98; 6,68 відповідно. Отже, на всіх проаналізованих підприємствах, висока абсолютна економічна ефективності від внутрішнього аудиту податків.

2. Порівняльна економічна ефективність бухгалтерських витрат на внутрішній аудит податків складає 1,29; 1,44; 1,54; 1,37; 1,42 відповідно. Порівняльна економічна ефективність економічних витрат на внутрішній аудит податків складає 1,29; 1,44; 1,54; 1,37; 1,42 відповідно. Отже, аналіз показав високу порівняльну економічну ефективність від внутрішнього аудиту податків на цих підприємствах.

Таблица 4.

Річний економічний ефект від проведення внутрішнього аудиту податків за 2009 рік

Показники	Значення	Підприємство				
		1	2	3	4	5
Додаткові витрати на одержання додаткового економ-мічного результату від проведення внутрішнього аудиту податків, грн/рік	$B_{E\alpha_2} - B_{E\alpha_1}$	13390	11301	5502	2341	3840
Додатковий економ-мічний результат від проведення внут-рішнього аудиту податків, грн/рік	$(\Delta L_{\alpha_2} - \Delta L_{\alpha_1}) \cdot \left(\frac{B_{E\alpha_1}}{\Delta L_{\alpha_1}} \right)$	32099,1	46101,51	27758,5	9373,44	9855,88
Річний економічний ефект від прове-дення внутрішнього аудиту податків, грн/рік	ΔW_{α}	18709,1	34800,51	22256,5	7032,4	6015,8

3. Річний економічний ефект від проведення внутрішнього аудиту податків складає 18709,1 грн., 34800,51 грн., 22256,5 грн., 7032,4 грн., 6015,8 грн. відповідно. Отже, річний економічний ефект від проведення внутрішнього аудиту податків на вибраних об'єктах дослідження високий.

ВИСНОВКИ

1. Удосконалено методи визначення абсолютної економічної ефективності внутрішнього аудиту податків, який на відміну від існуючого, в якості результатів враховує додаткові вигоди від його проведення, а в якості витрат – додаткові витрати на внутрішній аудит податків.

2. Удосконалено метод розрахунку порівняльної економічної ефективності внутрішнього аудиту податків, який передбачає перевищення індексу отриманого додаткового результату над індексом понесених додаткових витрат на внутрішній аудит податків.

3. Запропоновано метод визначення економічного ефекту від впровадження внутрішнього аудиту податків, який дорівнює різниці між додатковим результатом від здійснення внутрішнього аудиту податків скоригованого на коефіцієнт витратомісткості внутрішнього аудиту податків, та додатковими витратами на внутрішній аудит податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Внутрифирменные стандарты как гарантия качества предоставления аудиторских услуг : сб. тезисов и текстов выступлений на Пятой межрег. науч.-практ. конф., 19-20 мая 2006 г. / ЗТО САО, ЗРО АПУ, ЦПК пр-е „ИМЦ „Аудит-Запорожье” – Запорожье: „Точка зрения” – 2006. - 288 с. - (Спецвып.: Журнал „ТОЧКА ЗРЕНИЯ”).

2. Долан Э.Дж. Рынок: Микроэкономическая модель / Э.Дж.Долан, Д.Линдсей: пер. с англ. В.Лукашевича и др.; под общ. ред. Б. Лисовика и В.Лукашевича. – СПб.: Питер, 1992. – 496 с.

3. Меліхова Т.О. Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії податків / Т.О. Меліхова // Інституціональний вектор економічного розвитку. – 2009. - № 2. – С. 185-196.

4. Салига К.С. Ефективність господарської діяльності підприємств: моногр. / К.С. Салига. – Запоріжжя: ЗЦНТЕІ, 2005. – 180 с.

5. Салига К.С. Економічна ефективність інвестицій у рекламну діяльність підприємств: моногр. / К.С. Салига, О.А. Лозова. – Запоріжжя: ЗЦНТЕІ, 2008. – 206 с.

6. Меліхова Т.О. Оцінка якості та ефективності аудиту податків / Т.О. Меліхова, С.Я. Салига // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. - № 1. – С. 34-38.