

УДК: 336.22:[657.6+657.92]

## «ПОДАТКОВИЙ АУДИТ» - ЦЕ НАПРЯМОК АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЧИ ПРОЦЕСУАЛЬНІ ДІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ?

**Кругла Надія Миколаївна**

Кандидат економічних наук, доцент  
Криворізького національного університету  
office@af-forum.com

**Анотація.** У статті розглянуті причини та наведені переваги, за якими платники податків зацікавлені в проведенні перевірок податкової звітності саме незалежними аудиторами. Обґрунтована необхідність внесення змін в існуючу нормативну базу аудиту та створення окремого методичного забезпечення аудиту податків. Підтверджено, що податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це все ж таки процесуальні дії контролюючих органів.

**Анотація.** В статье рассмотрены причины и приведены преимущества, согласно которым налогоплательщики налогов заинтересованы в проведении проверок налоговой отчетности независимыми аудиторами. Обоснована необходимость внесения изменений в существующую нормативную базу аудита, создание отдельного методического обеспечения аудита налогов. Подтверждено, что налоговый аудит, с точки зрения налогового законодательства, это все таки процессуальные действия контролирующих органов.

**Ключові слова:** Аудитор, аудиторська діяльність, податковий аудит, податковий контроль, користувачі інформації, фінансова інформація, погоджені процедури, ризик застосування санкцій, захисті інтересів, невизначеність законодавства.

**Ключевые слова:** Аудитор, аудиторская деятельность, налоговый аудит, налоговый контроль, пользователи информации, финансовая информация, согласованные процедуры, риск применения санкций, защите интересов, неопределенность законодательства.

Постановка проблеми.

В переліку форм зовнішнього економічного контролю чільне місце займає податковий контроль, який здійснюється незалежними аудиторами та державними контролюючими органами. В практичній діяльності контролюючих органів використовується поняття податковий аудит, яке законодавчо не визначене і за своєю суттю є процесуальними діями контролюючих органів.

Щодо податкового аудиту проблеми законодавчого врегулювання існують і в аудиторській діяльності. Проблема полягає в тому, що за відсутністю нормативної бази аудиторів вимушені при виконанні завдань на власний розсуд обирати процедури, методи перевірки, та форми підсумкових документів. Всі ці питання потребують ґрунтовного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням податкового аудиту присвячено багато наукових праць у сфері фінансового контролю, серед яких можна виділити роботи вітчизняних вчених О.А. Петрик, В.В. Рядської, О.І. Малишкіна, О.В. Артюха, А.Ю. Редько, серед зарубіжних авторів – І.О. Бажина, О.С. Іванової, М.П. Кашириної.

Дуже велике значення мають думки та напрацювання вчених, але варто зауважити, що питання теорії та практики податкового аудиту потребують подальшого дослідження.

Мета статті полягає в підтвердженні необхідності внесення змін в існуючу нормативну базу, та того, що податковий аудит – це один з видів аудиторських послуг, які вже багато років надаються аудиторами.

Виклад основного матеріалу дослідження.

У загальній системі контролю провідне місце відведено аудиторській діяльності, яка здійснюється з метою захисту інтересів користувачів економічної інформації.

Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначає Закон України «Про аудиторську діяльність», який спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю. Аудиторська діяльність здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Умовою зайняття посади аудитора в аудиторській фірмі є наявність сертифікату аудитора.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг [2].

Згідно визначення, наданого в законі, аудит зводиться до перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання.

В податковій звітності наводиться інформація щодо визначення об'єктів оподаткування та визначаються суми податків. Виникає питання: чи є підстави вважати, що в податкових деклараціях також наводиться фінансова інформація? Так, але думка науковців з цього питання полягає в тому, що податкова звітність не належить до складу фінансової звітності підприємства, як на міжнародному рівні, так і в Україні.

Виконання аудиторських перевірок (аудиту) – це одна зі складових аудиторської діяльності. Законом передбачається надання інших аудиторських послуг, перелік яких визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту (рішення № 244/14 від 22 грудня 2011 року). В переліку послуг завдань з надання впевненості є оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.). перелік супутніх послуг включає : консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності; складання податкових декларацій та звітів; представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді; інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить чинному законодавству України [5].

Міжнародними стандартами аудиту передбачається виконання таких завдань, як:

- завдання для надання впевненості: аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;

- супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації [ 3].

Окремого стандарту, який би конкретно розглядав методику проведення аудиту податко-

вої звітності, так як фінансової, немає.

Проблеми податкового характеру, такі як постійні зміни в податковому законодавстві та власна за метою інтерпретація фіскальними органами законодавства, викликають необхідність незалежного підтвердження податкової звітності. Податковий аудит протягом всього часу існування незалежного аудиту був і є дуже актуальним для платників податків та суб'єктів аудиторської діяльності .

Суб'єкти господарювання, при цьому, мають можливість своєчасного коригування в обліку встановлених відхилень, що знижує ризик застосування санкцій за порушення податкового законодавства з боку контролюючих органів та дозволяє підприємству підготуватися до податкових перевірок державних контролюючих органів, а значить аудит носить «допоміжний» характер що є перевагою перед податковою перевіркою .

На практиці більшість замовників аудиту фінансової звітності, вимагають від аудитора в тому числі і проведення аудиту податкової звітності. Ці вимоги можна вважати обґрунтованими за умови визнання аудиторами розрахунків з бюджетом суттєвими для фінансової звітності.

О.І. Малишкін, д.е.н., професор у статті «Аудит податків: конструкція на майбутнє», пише про те, що «Більшість українських авторів розглядають такий аудит як частину перевірок розрахунків з бюджетом в контексті аудиту фінансової звітності». Наприклад, Н.А. Іванова і О.В. Ролінський до мети аудиту податків відносять підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків» [10]. В цій статті автором пропонується поняття мети аудиту податків як «висловлення думки аудитора щодо відповідності показників податкової звітності законодавчим вимогам та обліковій політиці платника податків». Ми погоджуємось з цією думкою, але метою аудиту податкової звітності, який проводиться саме незалежними аудиторами, є також запобігання платниками податків претензій з боку контролюючих органів. Артюх О.В, к.е.н., доцент у статті «Податковий аудит як завдання з надання впевненості» пропонує наступне визначення податкового аудиту: «Податковий аудит – це завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих

аспектах та допомоги у прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно вимог користувачів» [16].

Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків може бути і предметом супутніх аудиту послуг (МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур»), про що і свідчить сучасна практика аудиторської діяльності.

Результати незалежного аудиту є конфіденційною інформацією, користувачами інформації, отриманої в результаті незалежного податкового аудиту, є замовники (власники або вищий управлінський персонал підприємства). Метою проведення аудиту є захист інтересів користувачів. В даному випадку захищаються інтереси і держави і замовників аудиту.

Місія незалежного податкового аудиту носить подвійний характер і полягає в захисті інтересів держави та захисті інтересів суб'єктів підприємницької діяльності.

За відсутністю затверджених методичних рекомендацій, аудиторі вимушені на власний розсуд визначати в договорах предмет аудиторських послуг, при виконанні завдань обирати процедури, методи перевірки, та форми підсумкових документів.

Основними завданнями незалежних аудиторів під час проведення податкового аудиту є:

- оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податкових платежів;
- оцінка відповідності нормам податкового законодавства податкової звітності;
- виявлення та аналіз порушень у частині нарахування та сплати податкових платежів;
- висловлення незалежної думки про достовірність обліку та звітності у системі оподаткування;
- профілактика порушень у податковій сфері (за вимогами користувачів).

Суб'єкти податкового аудиту – аудиторські фірми, які на підставі укладеного договору проводять аудит податкової звітності, або надають супутні аудиту послуги. Можна стверджувати, що в практичному застосуванні податковий аудит – це один з видів аудиторських послуг.

Українські вчені вважають доцільним запровадження нової концепції організації аудиту оподаткування та пропонують «Варіанти імплементації аудиту податків у чинну нормативну базу» [10], але на сьогодні ніяких змін в нормативній базі не відбулося. Питання податкового

аудиту найбільш актуальні так і потребують ґрунтовного дослідження та внесення змін в існуючу нормативну базу та створення методичного забезпечення.

В переліку форм зовнішнього економічного контролю чільне місце займає податковий контроль, який згідно з Податковим Кодексом України є системою заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 61.1 ПКУ) [1].

Здійснюється податковий контроль контролюючими органами якими є органи доходів і зборів - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи [1].

В сучасних умовах господарювання в практичній діяльності контролюючих органів та суб'єктів підприємницької діяльності використовується поняття податковий аудит. На законодавчому рівні поняття податкового аудиту не визначено. Так, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики під податковим аудитом розуміють податкові перевірки, правила проведення яких встановлені вимогами Податкового кодексу.

Основним методом податкового контролю є податкова перевірка.

Податкова перевірка - це процесуальна дія контролюючих органів щодо контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обрахунку, своєчасністю і повнотою сплати податків і зборів [1].

Процеси проведення податкової перевірки, конкретизація процедур її проведення, права та обов'язки контролюючих органів і платників податків регулюються Податковим Кодексом України.

Суб'єкти податкового аудиту – податкові аудиторі – посадові особи контролюючих органів, уповноважених на проведення податкового аудиту.

Наявність сертифікату аудитора для податкових аудиторів не вимагається.

У випадку встановлення за результатами контролю відхилень звітності від податкового законодавства, здійснюються заходи контролюючих органів щодо предмету контролю та притягуються до відповідальності посадові особи підконтрольного об'єкта.

Результати перевірки оформлюються у формі акта або довідки за встановленою формою у двох примірниках, який підписується посадовими особами контролюючого органу, реєструється та особисто вручається платнику податків.

Місією податкового контролю є захист економічних інтересів держави.

Таким чином, відмінними рисами податкового аудиту, який проводиться незалежними аудиторами та посадовими особами контролюючих органів, є:

- різні суб'єкти: податковий контроль здійснюють посадові особи контролюючих органів, уповноважених на проведення податкового аудиту; проведення аудиту податкової звітності здійснюють професійні сертифіковані аудиторі;

- різні підсумкові документи: за результатами податкового контролю (перевірки) складається акт або довідка; за результатами аудиту - звіт незалежного аудитора;

- наслідки у разі встановлення відхилень: податковий контроль - санкції за порушення податкового законодавства; аудит - знижує податкові ризики й потенційні санкції за порушення податкового законодавства. Незалежність висловленої думки аудиту на відміну від податкової перевірки;

- користувачами інформації: результатами податкового контролю користуються платники податків та самі контролюючі органи; результатами незалежного податкового аудиту - власники або вищий управлінський персонал підприємства. Інформація аудиторів є конфіденційною;

- діяльність незалежних аудиторів є підприємницькою діяльністю; діяльність державних контролюючих органів не є підприємницькою

діяльністю;

- порядок проведення податкових перевірок контролюючими органами регулюються Податковим Кодексом України. Нормативній базі проведення незалежного аудиту податків як особливому напрямі аудиторської діяльності властива теоретико-методологічна невизначеність;

- перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів контролюючими органами є обов'язковими для суб'єктів господарювання. Підставою для проведення аудиту є договір, який укладається з суб'єктом господарювання - платником податків.

Спільними рисами можна вважати:

- 1) мету - підтвердження того, що податкова звітність, надана до контролюючих органів, точно відображає усі аспекти господарської діяльності, а сама діяльність відповідає вимогам чинного законодавства;

- 2) завдання - встановлення достовірності нарахування та сплати податкових платежів; встановлення відповідності нормам податкового законодавства податкової звітності; виявлення порушень чинного податкового законодавства;

- 3) предмет - документи бухгалтерського обліку та звітності, декларації та розрахунки по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), інші документи фінансово-господарської діяльності, активи суб'єкта господарювання та його технологічні процеси тощо;

- 4) об'єкти податкового аудиту – платники податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів.

Висновки.

Аналіз нормативно-правової бази та літературних джерел підтверджує, що податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це все ж таки процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок, і тому такий вид діяльності не відповідає вимогам аудиту та суперечить суті аудиту.

Податковий аудит, як вид аудиторської діяльності, вимагає законодавчого врегулювання .

#### **Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (зі змінами та доповненнями).
2. ЗУ «Про аудиторську діяльність» від

- 22.04.1993 р. за №3125-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМ-САНВ), рік видання 2014, затверджених в якості національних стандартів аудиту рішенням АПУ від 29.12.2015 № 320/1 – Режим доступу: [http://aru.com.ua/files/temp/Audit\\_2014\\_2.pdf](http://aru.com.ua/files/temp/Audit_2014_2.pdf).

4. НП(с)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

5. Перелік послуг, які можуть надавати аудиторські фірми, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 р. No244/14, зі змінами від 19.12.2013р. No286/9 [Електронний ресурс].– Режим доступу: [http://www.auditcnt.com.ua/news/view\\_news.php?id=1874](http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=1874).

6. 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. Єфименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.

7. Березин А. Новый порядок взаимодействия с аудиторами [Электронный ресурс] / А.Березин. – Режим доступа: <http://www.pravkons.ru>.

8. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. – К.: ВЦ «Академія», 2009. – 248 с.

9. Богдан І.О. Аудиторські послуги в Україні // Управління розвитком. -№.2(99) -2011-с.124-132.

10. Малишкін О.І. Аудит податків - конструкція на майбутнє. Наукова дискусія.

11. Мельник М.І. Напрями вдосконалення податкового контролю в умовах підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Національна академія наук України: Економічні інновації. Випуск

№ 57. – С. 232-242.

12. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 / О.А. Петрик. – Київ: нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 34 с. – Режим доступу: [http://www.br.com.ua/referats/dysertacii\\_ta\\_autoreferaty/121163.htm](http://www.br.com.ua/referats/dysertacii_ta_autoreferaty/121163.htm).

13. Рядська В.В. Метаморфоз контрольної функції аудиту / В.В. Рядська // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2013. – № 3(65). – С. 55-62.

14. Рядська В.В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку: монографія / В.В. Рядська. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.

15. Артюх О.В. Цільове та функціональне спрямування податкового аудиту.

16. Артюх О.В. Податковий аудит: Податковий аудит як завдання з надання впевненості. Глобальні та національні проблеми економіки.

17. Шалімова Наталія Станіславівна. Аудит в системі соціально-економічних відносин України [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук/ Н.С. Шалімова. – Київ, 2013. – 33 с. – Режим доступу: <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:599751/Source:default>.

18. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: ЦУЛ, 2008. – 216 с.

19. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020», схвалена Указом президента України «Про стратегію сталого розвитку «Україна-2020» від 12.01.2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2).