

*Дугар Т.Є.,  
к.е.н., доцент,  
доцент кафедри організації обліку та аудиту,  
Полтавська державна аграрна академія*

## ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ

**Анотація.** У статті розглянуто причини, а також наведено переваги, за якими платники податків зацікавлені в проведенні перевірок податкової звітності саме незалежними аудиторами, подано рекомендації на створення окремого методичного забезпечення аудиту податків. Підтверджено, що податковий аудит з точки зору податкового законодавства є все ж таки процесуальними діями контролюючих органів.

**Ключові слова:** аудитор, податковий аудит, аудит розрахунків за податками й платежами, аудиторська діяльність, адміністрування, електронне декларування, податковий облік, ризик застосування санкцій, погоджені процедури, захист інтересів.

**Постановка проблеми.** Дослідження доводять, що предмет аудиту податків доцільно розглядати не на процесі оподаткування загалом, а на рівні конкретного податку. У такому разі предметом будуть різні процеси господарської діяльності, які притаманні окремим податкам з точки зору їх податкової бази. Наприклад, для ПДВ предметом аудиту доцільно встановити операції та події, що впливають на формування сум податкових зобов'язань та податкового кредиту; для податку на прибуток – операції та події, що впливають на формування сум оподатковуваних доходів та витрат. Отже, предмет аудиту податків – складові конкретного податку, збору у вигляді бази оподаткування, ставки податків, сума податкового зобов'язання.

Завдання з аудиту податків слід розглядати з таких двох позицій: загалом як процес та як завдання конкретної аудиторської перевірки. З позицій останньої основними завданнями доцільно встановити комплекс питань перевірки як податкового, так і фінансового обліку податків.

При цьому важливо розділити завдання перевірки за відповідними формами звітності, а саме фінансової і податкової звітності, не дублюючи їх. Наприклад, перевірку достовірності обрахування податкової бази та об'єкта оподаткування за кожним податком і збором (логічний та арифметичний контроль) доцільно проводити за показниками податкового, а не фінансового обліку. Отже, на наш погляд, завданням аудиту податків є дослідження комплексу питань повноти, обґрунтованості, коректності відображення складових податкового зобов'язання з конкретного податку (збору) у формах податкової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням податкового аудиту присвячено багато наукових праць у сфері фінансового контролю, серед яких можна виділити роботи таких вітчизняних вчених, як О.А. Петрик, В.В. Рядська, О.І. Малишкін, О.В. Артюх, А.Ю. Редько. Серед зарубіжних авторів слід назвати таких, як І.О. Бажин, О.С. Іванова, М.П. Каширина.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Сьогодні актуальним є питання зменшення втручання контролюючих органів у діяльність платників податків. Тому

останніми роками держава приділяє багато уваги регулюванню процесів проведення податкового аудиту (податкового контролю), конкретизації процедур його проведення, прав та обов'язків як контролюючих органів, так і платників податків. Загальні питання контрольно-перевірочної роботи за ПКУ визначили чітке поняття контролюючого органу, але законодавством передбачено визначення лише податкового контролю.

Податковий контроль – система заходів, що застосовується органами контролю з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасної оплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи (ст. 61 ПК України).

Для підтвердження та наближення аудиту до міжнародної практики наші українські дослідники проектів МСА постійно вносять пропозиції до Міжнародної федерації бухгалтерів. Одним з таких коментарів може бути пропозиція українських аудиторів, експертів щодо внесення нового стандарту до складу Міжнародних стандартів у форматі ПМПА «Розгляд податкових питань під час аудиту фінансової звітності».

Для коректного відображення у звітності інформації про перевірки податків у форматі завдання з виконання погоджених процедур аудиторами пропонується статистичний Звіт аудитора (за формою № 1-аудит) доповнити новим рядком 133.2 «Перевірка податків, зборів». Як в Законі України «Про аудиторську діяльність», так і в чинних міжнародних стандартах аудиту методика аудиту податкових декларацій не виступає складовою аудиту з причини того, що податкові декларації не належать до складу фінансової звітності підприємства як на міжнародному рівні, так і в Україні.

**Мета статті** передбачає виконання таких завдань: дослідити сутність податкового аудиту та податкового контролю, їх роль в податковій системі; охарактеризувати види податкового аудиту; дослідити основні методи та прийоми податкового контролю; проаналізувати взаємозв'язок контролюючих органів у процесі проведення податкового аудиту.

Мету проведення податкового аудиту в загальному контексті можна визначити як підтвердження того, що податкова звітність, надана до контролюючих органів, точно відображає усі аспекти господарської діяльності, а сама діяльність відповідає вимогам чинного законодавства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Залежно від обраного критерію усі види податкових перевірок умовно можна класифікувати таким чином:

- 1) за способом організації перевірки поділяються на планові, позапланові, оперативні, рівночасні та зустрічні;
- 2) за обсягом запланованих питань фінансово-господарської діяльності платника поділяються на інформативні, попередні, тематичні, комплексні, повторні;

3) за місцем проведення поділяються візні та кабінетні (ті, що здійснюються безпосередньо у контролюючому органі).

На практиці, як правило, застосовується поєднання різних видів перевірок залежно від завдань, що стоять перед перевіркою. Так, найчастіше зустрічаються планові комплексні візні перевірки, що проводяться на підставі Національного плану документальних перевірок, а також позапланові візні документальні перевірки, зустрічні документальні й оперативні перевірки. Таким чином, види податкових перевірок є взаємопов'язаними, зумовленими між собою, доповнюють одна одну і спрямовані на ефективне виконання функцій податкового контролю.

Контролюючий орган – це державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу. Так, до контролюючих органів належать:

- податкові органи стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім тих, що належать до компетенції митних органів;
- установи Пенсійного фонду України (і як складові Державної фіскальної служби) стосовно внесків єдиного соціального страхування до Пенсійного фонду України;
- установи Фонду соціального страхування України стосовно спеціальних внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України;
- митні органи стосовно ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які, відповідно до законів, справляються під час ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України.

Податковий контролер (аудитор) – це посадова особа контролюючого органу, уповноважена ним на проведення податкового аудиту (перевірки). Для досягнення мети податкового аудиту податковий аудитор зобов'язаний виконувати подвійну функцію, а саме безпосередньо податкового аудитора та консультанта з оподаткування. Зрозуміло, що між цими двома функціями може бути деяке протиріччя: податкові аудитор прагнуть досягнути найкращих результатів для себе та контролюючого органу. Водночас виявлення помилок і донарахування платежів та застосування санкцій не є самоціллю проведення податкового аудиту.

Податковий аудит як вид аудиторської діяльності вимагає законодавчого врегулювання Міжнародними стандартами аудиту, що передбачається виконанням 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 методу проведення аудиту податкової звітності 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.

Податковий аудит – один із найбільш запитуваних видів аудиторських послуг. Відбувається перевірка бухгалтерського та податкового обліку в частинах:

- відповідності систем бухгалтерського та податкового обліку вимогам чинного законодавства;
- постановки бухгалтерського та податкового обліку;
- правильності формування бази оподаткування, нарахування та сплати податку на прибуток, ПДВ, податку з доходів фізичних осіб, нарахувань та утримань до пенсійного фонду та фондів соціального страхування, а також інших податків і зборів за визначений період часу;
- надання допомоги у складанні декларацій з податку на прибуток та податку на додану вартість, звітів до пенсійного фонду та інших форм звітності;
- відновлення бухгалтерського та податкового обліку;
- аудиторського супроводу;
- виявлення відхилень та надання допомоги щодо виправлення помилок і складання уточнюючих розрахунків;
- надання консультацій щодо актів перевірок контролюючих органів, а також надання допомоги в складанні заперечень стосовно них;
- оптимізації оподаткування.

Податковий аудит дасть можливість вчасно виправити допущені помилки в нарахуванні податків і зборів, в результаті чого суттєво заощадити на штрафках, отже, зберегти бізнес клієнта. Застосування у комплексних проблемах суб'єктів підприємницької діяльності обох сторін контролерів та експертів повинно привести до налагодження стосунків з податковою системою України.

Не менш важливе значення для профілактики порушень чинного законодавства (отже, і забезпечення податкових надходжень у повному обсязі) мають консультаційна робота аудитора, надання рекомендацій щодо виправлення помилок і покращення роботи у фінансово-господарській сфері платника податків, контроль за виконанням раніше наданих рекомендацій та усуненням помилок.

Усунення суттєвих помилок дасть можливість також уникнути кримінальної відповідальності керівника та головного бухгалтера, передбаченої ст. 212 Кримінального кодексу України.

Проведення податкового аудиту попередить небажані фінансові наслідки перевірок податкової служби. За необхідності може бути проведена постановка податкового обліку, яка мінімізує податкові ризики.

Цей етап роботи може в подальшому продовжити аудиторський супровід. Складовою аудиторського супроводу є щоквартальна підготовка аудиторами фірми податкових декларацій з податку на прибуток. Особлива цінність цієї послуги полягає в її оперативності – до граничного терміну подачі декларації, передбаченого законодавством.

Розглянемо в табл. 1 основні аспекти понять «податковий аудит» та «аудит податків» в контексті таких достовірних значень, як податковий контроль (аудит) та аудит розрахунків за податками й платежами.

Спільними рисами можна вважати:

- 1) мету – підтвердження того, що податкова звітність, надана до контролюючих органів, точно відображає усі аспекти

Основні аспекти понять «податковий контроль» та «аудит податків»

Ознака	Податковий контроль (податковий аудит)	Аудит розрахунків за податками й платежами
Замовник	Орган Державної фіскальної служби України	Власник, керівник підприємства
Об'єкти	Податковий облік, податкові розрахунки, декларації	Податковий облік, податкові розрахунки, декларації
Правове регулювання	Податковий кодекс України, Закони України, роз'яснення Державної фіскальної служби України	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг
Наявність сертифіката	Необов'язкова	Обов'язкова
Контроль якості	З боку органів ДФС	З боку АПУ
Мета		
Витрати на проведення	За рахунок державного бюджету	За власний рахунок підприємства
Рівень відповідальності за порушення	Адміністративна, кримінальна	
Виправлення зауважень	Обов'язковий характер	Добровільний характер

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.

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

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

На практиці більшість замовників аудиту фінансової звітності вимагає від аудитора, зокрема, проведення аудиту податкової звітності. Ці вимоги можна вважати обґрунтованими за умови визнання аудиторами розрахунків з бюджетом суттєвими для фінансової звітності.

**Висновки.** Процедури податкового контролю державних органів у вигляді проведення перевірок ні в якому разі не можна ототожнювати з поняттям «податковий аудит» у зв'язку з низкою суттєвих протиріч:

– діяльність державних органів не є підприємницькою, а строки проведення перевірок регламентовані;

– перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів є обов'язковими для суб'єктів господарювання;

– інформаційно-аналітичне забезпечення, тобто комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для проведення перевірки, значне ширше, ніж під час проведення аудиту;

– головна мета податкового контролю у вигляді перевірок – це підтвердження (або відсутність підтвердження) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання, а також обов'язкового застосування фінансових, адміністративних (в окремих випадках – кримінальних) санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства;

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

Отже, застосування терміна «податковий аудит» державними органами податкового контролю під час здійснення перевірки бухгалтерського та податкового обліку господарчих суб'єктів з метою оподаткування некоректно, тому що такий вид діяльності не відповідає вимогам аудиту та взагалі суперечить сутності аудиту.

Під час дослідження сутнісного навантаження дефініції «податковий аудит», яка застосовується незалежними аудиторами, аудиторськими фірмами на практиці, необхідно виділити окремі аспекти.

1) У контексті аудиторської діяльності «податковий аудит» – це незалежна аудиторська перевірка податкового обліку, метою якого є визначення правильності нарахування та сплати податків до бюджету, відображення цих податків у регламентованій звітності.

2) Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків і зборів не визначена Законом України «Про аудиторську діяльність».

Предметом аудиту є тільки перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, хоча аудиторська практика в Україні на сучасному етапі свідчить про те, що більшість замовників аудиту під час укладення договору про проведення аудиту замовляють аудит податкового обліку та звітності. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів здійснюється не тільки на основі даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, але й на підставі первинних документів, реєстрів, які використовуються в податковому обліку і пов'язані з нарахуван-

ням і сплатою податків та зборів податкової звітності. При цьому можливості незалежних аудиторів щодо отримання податкової інформації у повному обсягу для проведення якісної перевірки податкового обліку та звітності суттєво обмежені.

Отже, термін «податковий аудит» застосовується аудиторами та аудиторськими фірмами також некоректно у зв'язку з наявними протиріччями як щодо сутності, так і стосовно форми визначення поняття «аудит». Тому на сучасному етапі дослідження податкового аудиту найбільш актуальними є питання його нормативного визначення, законодавчого розкриття таких понять, як предмет, об'єкт, суб'єкт податкового аудиту; створення концептуальних засад та методичного забезпечення.

#### Література:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. № 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 (РМСАНВ), рік видання: 2014, затверджених як національні стандарти аудиту рішенням АПУ від 29 грудня 2015 р. № 320/1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2014\\_2.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2014_2.pdf).
4. Національний положення стандарту бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений Рішенням Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 р. № 244/14, зі змінами від 19 грудня 2013 р. № 286/9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.auditnt.com.ua/news/view\\_news.php?id=1874](http://www.auditnt.com.ua/news/view_news.php?id=1874).
6. Аудит оподаткування підприємств : [навч. посіб.] / [О.А. Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін.] ; за заг. ред. О.А. Петрик ; передм. Т.І. Єфименко. – К. : ДНУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
7. Мельник М.І. Напрями вдосконалення податкового контролю в умовах підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / М.І. Мельник, І.В. Лещух // Економічні інновації. – № 57. – С. 232–242.

8. 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.
9. Артюх О.В. Податковий аудит: Податковий аудит як завдання з надання впевненості / О.В. Артюх // Глобальні та національні проблеми економіки.
10. Шалімова Н.С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України : автореф. дис. ... докт. екон. наук / Н.С. Шалімова. – К., 2013. – 33 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:599751/Source:default>.

#### Дугар Т.Е. Налоговый аудит: проблемы европейского преобразования

**Аннотация.** В статье рассмотрены причины, а также приведены преимущества, по которым плательщики налогов заинтересованы в проведении проверок налоговой отчетности именно независимыми аудиторскими, поданы рекомендации на создание отдельного методического обеспечения аудита налогов. Подтверждено, что налоговый аудит с точки зрения налогового законодательства является всё же процессуальными действиями контролирующих органов.

**Ключевые слова:** аудитор, налоговый аудит, аудит расчетов по налогам и платежам, аудиторская деятельность, администрирование, электронное декларирование, налоговый учет, риск применения санкций, согласованные процедуры, защита интересов.

#### Duhar T.Ye. Tax audit: problems of the European transformation

**Summary.** The article considers reasons and advantages provided by taxpayers who are interested in conducting tax audit checks by independent and advice on the creation of a separate methodological provision of tax audits. It is confirmed that the tax audit, from the point of view of tax legislation, is nevertheless the procedural actions of the controlling bodies.

**Keywords:** auditor, tax audit, audit of payments for taxes and fees, audit activity, administration, electronic declaration, tax accounting, risk of application of sanctions, agreed procedures, protection of interests.