

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки

**Ефективна ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 7, 2011 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 336.2

*Л. В. Ревуцька,  
викладач кафедри податків та фіскальної політики ТНЕУ*

## ВЕКТОРИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

*В статті на основі аналізу зарубіжного досвіду проведення податкового аудиту, запропоновано напрями оптимізації податкового аудиту, які дадуть можливість покращити результат від його проведення. Запропоновано запровадження таких заходів, як залучення до проведення державного податкового аудиту послуг недержавних аудиторських фірм та впровадження у практику податкового аудиту непрямих методів визначення податкового зобов'язання.*

*In article on the basis of the analysis of foreign experience of carrying out of tax audit, directions of optimization of tax audit which will give the chance to improve result from its carrying out are offered. Introduction of such actions, as attraction to carrying out of the state tax audit of services of nonstate auditor firms and introductions in practice of tax audit of indirect methods of definition of the tax obligation is offered.*

**Ключові слова.** *Податковий аудит, платники податків, ризикоорієнтований відбір, критерії відбору, незалежні аудиторські фірми, податкове зобов'язання, непрямі методи визначення податкового зобов'язання, податкові резерви, тіньовий сектор економіки.*

### Вступ.

Проведена нами в попередніх дослідженнях оцінка масштабів тіньової економіки дає змогу побачити, що у 2010 році понад 13 % офіційного ВВП перебуває у тіні, як наслідок, у цьому році податкові резерви тіньового сектору економіки становлять близько 23,18 млрд. грн. І якщо за результатами проведення податкового аудиту до бюджету вдалося донарахувати близько 35 % прихованих податкових ресурсів тіньового сектору економіки, то решта, близько 65 %, так і залишились не виявленими податковими органами. Як бачимо, відсоток надзвичайно високий, що свідчить про необхідність реформування системи податкового аудиту в Україні. Нажаль, наразі дослідженню даного питання між науковців практично не приділяється уваги.

### Постановка задачі.

У цій статті, на основі вивчення та аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду, ми спробуємо окреслити можливі шляхи удосконалення функціонування податкового аудиту в Україні.

### Результати.

В період перебудови, коли в УРСР, як і в інших республіках колишнього Радянського союзу державний сектор економіки почав розформуватись і пріоритети змістились у бік приватного сектору економіки, виникла об'єктивна необхідність у посиленні ролі державного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, який по своїй суті, до того часу, був в більшій мірі формальним. Відтоді кількість суб'єктів господарювання недержавної форми власності зростала практично з кожним роком і наразі становить 835097 зареєстрованих суб'єктів господарювання – юридичних осіб, та 2390300 зареєстрованих фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Не викликає сумнівів, що сьогодні, для того щоб проконтролювати приватний бізнес, необхідно затратити значно більше ресурсів зі сторони держави ніж тоді, коли практично вся економіка належала державі. Оскільки, податкова служба є одним із контролюючих органів держави, перед нею постало надзвичайно складне завдання - проконтролювати усіх суб'єктів господарювання щодо повноти нарахування та своєчасності сплати ними податкового зобов'язання. Для цього необхідні були радикальні реформи. Зміни відбулись, податкові органи періодично реформувались, в результаті чого чисельність апарату податкових органів стала надзвичайно громіздкою, що в свою чергу, збільшило окупність однієї донарахованої до бюджету гривні. Стало зрозуміло, що охопити перевірки усіх діючих суб'єктів господарювання не можливо, перевірки якомога більшої кількості платників податків, є досить ресурсозатратним підходом і не завжди економічно виправданим. В результаті, акцент було зроблено на ризикоорієнтований відбір платників податків для проведення виїзних перевірок. Ризикоорієнтований підхід має безліч позитивних моментів, проте, основна характеристика ризику є його непередбачуваність. А тому, спрогнозувати його реалізацію досить складно і далеко не завжди можливо. Підходом який дасть можливість поряд із ризикоорієнтованою системою досягти більш високих результатів, ми вважаємо залучення до даного процесу незалежних аудиторських фірм. Зокрема, при здачі річної податкової звітності вимагати від відібраних за певними критеріями категорій платників податків аудиторський висновок наданий незалежними аудиторськими фірмами.

Аргументами на користь такого нововведення є наступні факти:

- 1) Велика кількість перевірених суб'єктів господарювання, які перебувають на обліку в податковій службі України. Так, за даними ДПС України на податковому обліку перебуває понад 835 тис. юридичних осіб, з яких щороку документальними виїзними перевірками охоплено близько 423 тис. платників податків. 50% перевірених платників податків за рік свідчить про високу затратність бюджетних ресурсів в процесі нагляду за платниками податків.
- 2) Вдалий досвід сусідніх держав. Подібні відносини аудиторсько-консалтингових фірм із податковою службою вже мають місце в Росії. Федеральною податковою службою Російської Федерації проводяться відкриті конкурси на право укладення контракту про надання послуг зі складання експертних письмових висновків із питань податкового законодавства для здійснення ФНС РФ функцій контролю й нагляду. Останні зміни в російському законодавстві, а саме прийняття нового Закону РФ "Про аудиторську діяльність" від 30.12.2008 № 307-ФЗ, свідчать про визнання успішності вказаної концепції, адже зазначеним законом закріплено обов'язковість проведення аудиту з 1 січня 2009 року для всіх підприємств, обсяг виручки котрих за попередній звітний рік перевищив 50 млн. руб. або вартість активів балансу яких на кінець року становить понад 20 млн. руб. [1, 47].
- 3) Відсутність спільної мети між незалежними аудиторськими фірмами та державною податковою службою ставить їх у протидію, причому з перевагою на користь перших, які в умовах, так званої кризи державного податкового аудиту, надають послуги щодо уникнення від сплати податків різними законними способами. Справедливо зазначимо, що дані послуги користуються надзвичайним попитом у суб'єктів господарювання. Варто також відмітити, що так звана криза державного податкового аудиту, в першу чергу виникла через суттєву різницю професійних рівнів аудиторів незалежних аудиторських фірм та державної податкової служби на користь перших, що пояснюється постійним підвищенням кваліфікаційного рівня незалежних аудиторів для того, щоб користуватись попитом на ринку аудиторських послуг.
- 4) Висновки аудиторів, на відміну від результатів державного податкового аудиту базуються на беззаперечному праві аудитора на власне судження, не обтяжене наказами владних структур. Іншими словами, започаткування співпраці між незалежними аудиторськими фірмами та податковими органами дасть змогу здійснювати зворотній контроль за діяльністю податкових органів.

З однієї сторони, запровадження такої співпраці дасть можливість підвищити достовірність зроблених висновків як зі сторони незалежних аудиторів так і зі

сторони податкових органів. Однак з іншої сторони, висновки зроблені податковими органами та незалежними аудиторомі щодо фінансового стану одного і того ж суб'єкта господарювання можуть не співпадати, тому в даному випадку виникає необхідність у врегулюванні на законодавчому рівні таких суперечливих ситуацій.

На наш погляд, можливі два варіанти врегулювання ситуації, коли висновки незалежних та державних аудиторів не співпадають. Перший варіант, це надання прерогативи рішенням винесеному податковим органам, другий варіант, це надання повноважень щодо вирішення спірних питань судовим органам.

Повертаючись в минуле, варто нагадати, що у вітчизняній практиці податкового аудиту вже був певний досвід співпраці податкових органів з недержавними аудиторськими фірмами. Зокрема, певний період часу, держава зобов'язала усіх без винятку суб'єктів господарювання разом із річною податковою звітністю подавати до податкових органів аудиторський висновок про їх фінансовий стан. Такий підхід, став причиною шаленого зростання попиту на ринку аудиторських послуг, який в силу зрозумілих обставин не міг бути професійно та чесно задоволений пропозицією таких послуг. Очевидно, що замість об'єктивної оцінки фінансового стану суб'єкта господарювання розпочалося масове штампування так би мовити «липових» аудиторських висновків, оскільки, в міру фізичних можливостей, працівники незалежних аудиторських фірм, просто не могли скласти об'єктивний та достовірний висновок про фінансовий стан клієнта. Як наслідок, такий підхід забезпечив аудиторським фірмам привілейоване становище, що в свою чергу призвело до корумпованості та непрофесіоналізму на ринку аудиторських послуг і аж ніяк не сприяло дотриманню платниками податків діючого законодавства. Отож, щоб не допустити подібної ситуації, на нашу думку, не потрібно вимагати аудиторський висновок у всіх платників податків, а окреслити ряд критеріїв, які дадуть можливість виокремити тих платників податків, яким необхідно буде разом із річною податковою звітністю подавати до податкових органів висновок аудитора щодо його фінансового стану, так як це зроблено у Російській Федерації.

Наразі, ми вважаємо, доречно зобов'язати подавати до податкових органів аудиторський висновок платників податків, у яких за результатами попереднього податкового аудиту було виявлено прихованих податкових зобов'язань на суму, яка становить 25 % і більше від сплаченої ними до бюджету у тому ж звітному податковому періоді, а також платників податків, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність (з метою проконтролювати достовірність нарахування ПДВ).

Разом з тим, брати за критерій розподілу платників податків (на тих, які зобов'язані подавати до податкових органів аудиторський висновок і тих, яким цього робити не потрібно) обсяг річної виручки, так як це роблять у Російській Федерації, на нашу думку не можна, оскільки такий підхід є дискримінаційний по відношенню до великих платників податків.

Сьогодні, з метою налагодження співпраці між незалежними аудиторськими фірмами та податковою службою, необхідно створити наступні передумови:

1) На законодавчому рівні прописати право здійснювати попередження та припинення порушень податкового законодавства незалежними аудиторськими фірмами. Спрямувати діяльність незалежних аудиторських фірм безпосередньо на захист інтересів держави, шляхом розроблення та узаконення механізму взаємодії аудиторських фірм із податковими органами. Аудиторські фірми, на які покладено повноваження здійснювати податковий аудит, акредитувати в Міністерстві фінансів чи Державній податковій адміністрації України, надавши статус податкових агентів чи консультантів.

2) Унеможливити ситуацію, коли зовнішній податковий аудит у суб'єкта господарювання буде проводити його внутрішній структурний підрозділ, який спеціалізується на наданні аудиторських послуг.

3) Встановити персональну відповідальність аудитора за висновок зроблений за результатами проведеного податкового аудиту. Законодавчо закріпити фінансові та адміністративні санкції за недостовірні аудиторські висновки.

4) Забезпечити умови, які б унеможливили появу монополізованого, корумпованого ринку аудиторських послуг, а навпаки, сприяли появі невеликої кількості висококваліфікованих та більш контрольованих суб'єктів ринку.

5) Встановити єдину цінову політику для послуг незалежних аудиторських фірм в частині державного нагляду за діяльністю платників податків.

6) На законодавчому рівні зобов'язати відповідні категорії платників податків проводити у себе зовнішній податковий аудит, надавати одержані аудиторські висновки до державної податкової служби та дотримуватись усіх рекомендацій аудиторів щодо усунення виявлених порушень податкового законодавства під час перевірки їх фінансового стану.

7) Законодавчо закріпити право на проведення податкового аудиту органами державної податкової служби у тих платників податків, яких зобов'язали подавати до податкових органів аудиторський висновок. Даний захід передбачається з метою нагляду за діяльністю аудиторських фірм.

Запровадження послуг недержавного аудиту в сфері державного нагляду за платниками податків має, як свої переваги так і свої недоліки.

Перевагами такого започаткування ми вважаємо є:

1) економію бюджетних коштів;

2) право вибору аудитора замовником.

До недоліків цього започаткування можна віднести:

1) зобов'язання платника податків оплачувати послуги незалежного аудитора, при тому, що особистої потреби у висновку аудитора у нього не має. Інакше кажучи він оплачує забаганки держави;

2) можливість обирати аудитора може призвести до недобросовісної конкуренції, в результаті чого аудиторі для того, щоб користуватись попитом на ринку аудиторських послуг будуть змушені мінімізувати, звичайно в межах законодавчого поля, податкове зобов'язання платників податків.

Однак, ми вважаємо, що переваги від такої співпраці будуть більш суттєвими ніж недоліки, оскільки це дасть змогу перевірити більшу кількість платників податків, у тому числі ризикоорієнтованих, і як наслідок, збільшити донарахування до бюджету.

Щодо спроб аудиторів мінімізувати податкове зобов'язання в межах законодавства (а інакше аудитор ризикує втратити ліцензію), то, на нашу думку, це проблема не податкового аудиту, а законодавчих органів влади, оскільки саме до їх компетенції віднесено право усунути недоліки у законодавстві, які дають змогу законно «обманути» державу.

Надзвичайно великим недоліком вітчизняного податкового аудиту є відсутність законодавчо затвердженої методики його проведення. Гостріше за всіх цю проблему відчують аудиторі-початківці, у яких відсутня практика проведення податкового аудиту і які, однозначно, потребують методики та методичних рекомендацій щодо його проведення.

Сьогодні працівники податкових органів при проведенні податкових перевірок орієнтуються виключно на стандартний перелік питань, які необхідно висвітлити в акті перевірки, однак на наш погляд, цього не достатньо.

На наш погляд, досягти підвищення рівня ефективності податкового аудиту допоможе такий захід, як запровадження у практичній діяльності податкових органів непрямих методів визначення податкових зобов'язань. Варто зазначити, що практика застосування непрямих методів під час проведення перевірок платників податків в Україні вже існувала. Відповідно до п. 1.3 наказу ДПА України від 05.07.2002 № 312 «Про затвердження методичних рекомендацій визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» «непрямі методи - це визначення сум податкових зобов'язань платників податків за оцінкою витрат платників податків, приросту його активів, кількості осіб, які перебувають з ним у відносинах найму, а також оцінкою інших елементів податкових баз, які приймаються для розрахунку податкового зобов'язання щодо конкретного податку, збору (обов'язкового платежу) відповідно до закону. При цьому оцінка елементів податкових баз здійснюється за допомогою інформації, одержаної з джерел інших, ніж звітність або первинні документи» [2].

Доцільність запровадження непрямих методів перевірки, а також питання їх методологічного забезпечення розглядали такі представники вітчизняної економічної та юридичної науки, як А.І. Крисоватий, Ю.Б. Іванов, М.П. Кучерявенко, Л.К. Воронова, В.М. Геєць, М.В. Романів, О.М. Воронкова.

Поміж окремих із них існує думка, щодо формування окремого плану перевірок за непрямыми методами. Так, зокрема, О.М. Воронкова у своїй публікації зазначає, що «з метою підвищення ефективності податкової перевірки з використанням непрямих методів повинні плануватись. Головна мета планування – визначення цілей перевірки та її обсягів...» [3, 74]. На наш погляд, не має необхідності у спеціальному формуванні окремого плану таких перевірок. Дані методи визначення податкового зобов'язання потрібно застосовувати у разі необхідності під час проведення будь якої перевірки платника податків.

Слід зазначити, що у світі практика застосування непрямих методів визначення об'єкта оподаткування є досить поширеною при проведенні податкових перевірок.

В Німеччині непряме визначення доходу може бути застосовано, якщо платник податків після отримання ним офіційного запиту податкового органу не надає підтвердження даних, зазначених у декларації (якщо на підставі наявних документів неможливо достовірно визначити реальний дохід). При цьому, податковий орган надає платнику податків складений із застосування методів непрямого визначення податкових зобов'язань офіційний розрахунок податку, який може бути оскаржений ним протягом одного місяця [4].

У Франції застосовується процедура taxation d'office – оцінка доходу. Вона застосовується, якщо платник податків не подав в належний термін податкову декларацію і не реагує протягом 30 днів на вимоги її надати або в разі перешкодження податковій перевірці. Податкові органи оцінюють базу оподаткування на підставі доступної інформації і направляють повідомлення, яке платник податків може оскаржити лише в судовому порядку. Платник податків повинен бути сповіщений про підстави оцінки доходу щонайменше за 30 днів до початку процедури стягування податку. Термін давності для застосування процедури оцінки податкових зобов'язань за прибутковим податком і ПДВ складає три роки [4].

В Греції індивідуальний прибутковий податок може бути скоригований, якщо величина доходу, яка визначена методами непрямої оцінки, перевищує фактично задекларований дохід і платник податку не може обґрунтувати різницю. Дохід оцінюється за наступними приблизними показниками: орендна плата за друге житло; експлуатаційні витрати на транспортні засоби; витрати на домашню прислугу; купівля або будівництво нерухомого майна (за винятком першого житла з площею до 120 кв. м); рухоме майно (автомобілі, водні судна, літаки); придбання акцій [4].

У Великобританії податкова адміністрація може вдаватися до застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань у разі обману або якщо податковому інспектору не надана повна інформація про доходи за останні двадцять років [4].

В Аргентині застосовується процедура *determinación de oficio*, коли платник податків був не в змозі вести облік або його податкова декларація викликає сумніви [4].

В Індії непрямі методи оцінки застосовуються у тих випадках, коли платник податків був не в змозі вести облік або вів його нерегулярно, а також у разі, якщо звітність платника податків неправильно складена або неповна [4].

Проте, варто відмітити, що податковим законодавством багатьох країн взагалі не передбачено методів визначення об'єкта оподаткування, натомість дозволено збирати будь-яку інформацію щодо такого визначення [5,47-56].

В США перелік і опис методів визначення об'єкта оподаткування є внутрішньою справою Служби внутрішніх доходів і зборів і не закріплені у законодавстві та положеннях судових установ США [5, 47-56].

Практика застосування непрямих методів розрахунку об'єкта оподаткування при проведенні перевірок платників податків в Україні вже існувала.

Так у п. 4.3. ст. 4 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181 «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» законодавець вперше прописав визначення суми податкового зобов'язання за непрямыми методами. Зокрема, в пп. 4.3.1 Закону № 2181 прописано підстави, які дають право органам державної податкової служби на визначення податкових зобов'язань платника податків з допомогою непрямих методів. В пп. 4.3.2 Закону № 2181 зазначено, що податкове зобов'язання за непрямыми методами визначається за оцінкою витрат платника податків, приросту його активів, кількості осіб, які перебувають з ним у відносинах найму, а також оцінкою інших елементів податкових баз, які приймаються для розрахунку податкового зобов'язання щодо конкретного податку, збору (обов'язкового платежу) відповідно до закону [6].

Наступним кроком у даному напрямку стала Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 р. № 697 «Про затвердження методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» (далі – Постанова № 697). І детальне роз'яснення процедури застосування непрямих методів було затверджено наказом ДПА України від 5.07.2002 р. № 312 «Про затвердження методичних рекомендацій визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» (далі – наказ № 312).

На наш погляд, потреба у законодавчому закріпленні методів визначення податкового зобов'язання платників податків та підстав для їх проведення є необхідною. Оскільки, це, по-перше, дає можливість врегулювати усі суперечливі ситуації у відносинах між платниками податків та уповноваженими проводити податковий аудит на законодавчому рівні, по-друге, обмежує всездозволеність уповноваженими проводити податковий аудит.

Однак, можливість використовувати у податковій практиці непрямі методи визначення податкових зобов'язань в Україні проіснувала не довго. В ст. 1 Закону України від 22.06.2004 № 1830-IV «Про внесення змін до Закону України «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі – Закон 1830-IV) сказано, що « у п. 4.3 статті 4: перше речення підпункту 4.3.3 викласти у такій редакції: «4.3.3. Методика визначення суми податкових зобов'язань за непрямыми методами затверджується законами і є загальною для всіх платників податків» [7]. Відповідно до вище наведеної норми Закону 1830-IV та п. 40 Постанови Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2005 р. № 788 «Про визначення такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України», Постанова № 697 втрачає свою чинність. Однак в подальшому, жодним законом України так і не затверджено методику визначення суми податкових зобов'язань за непрямыми методами. А тому, у вітчизняній податковій практиці, після призупинення дії Постанови № 697, непрямі методи при визначенні об'єкта оподаткування використовувати заборонено. Що, на наш погляд, суттєво обмежує можливості працівників податкових органів при виявленні випадків порушень податкового законодавства та виведенні економіки із тіні.

Варто звернути увагу на те, що і у Податковому кодексі України, який введено у дію 1 січня 2011 року, відсутні непрямі методи визначення податкових зобов'язань платників податків. Хоча у проєкті Податкового кодексу № 6509 від 15.06.2010 р., який було підготовлено Кабінетом Міністрів України і який пройшов 17.06.2010 р. перше читання у Верховній Раді України, застосування непрямих методів при здійсненні податкового контролю було передбачено статтею 56.

**Висновки.** Підсумовуючи вищесказане потрібно відмітити, що реформування податкового аудиту в Україні вимагає впровадження таких заходів, як залучення до реалізованого державою податкового аудиту послуг недержавних аудиторських фірм, що дасть змогу охопити більш ширше коло ризикоорієнтованих платників податків, без додаткового залучення державних ресурсів. Одночасно ми вважаємо за доцільне, знову впровадити у практику податкового аудиту непрямі методи визначення податкового зобов'язання. Оскільки, на наш погляд, при цивілізованому підході до впровадження непрямих методів, у працівників податкової служби уповноважених проводити податковий аудит, з'явиться більше можливостей виявити приховані податкові зобов'язання, в тому числі, і нелегального (незарєєстрованого сектору економіки).

#### Список використаних джерел

1. Глушенко В.В. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / Глушенко В.В., Риженко І.Є. // Фінанси України. – 2010. - № 1. – С. 46 – 53.
2. Наказ Державної податкової адміністрації «Про затвердження методичних рекомендацій визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» від 5.07.2002 р. № 312. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58087&cat\\_id=57012](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58087&cat_id=57012)
3. Воронкова О.М. Визначення податкових зобов'язань непрямыми методами: проблеми та перспективи / О.М.Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби. – 2009. - № 1. – 2009. – С. 69 - 75.
4. Міжнародна практика застосування методів непрямого визначення податкових зобов'язань платників податків у деяких країнах (УРОКИ І ВИСНОВКИ ДЛЯ УКРАЇНИ). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.academia.org/?p=939>
5. Налоги в развитых странах / И.Г. Русакова, В.А. Кашин, И.А. Кравченко и др.; Под ред. И.Г. Русаковой. – М.: Финансы и статистика. 1991. – 288 с.
6. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року №2181-III із змінами та доповненнями (остання редакція 01.01.2010). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14&myid=KSbMf5tHLxL.IjUkZiMoSerOHdIKesFggkRb11c>
7. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 22.06.2004 № 1830-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>

Стаття надійшла до редакції 20.07.2011



ТОВ "ДКС Центр"