УДК 657.6:366.22

Артюх О.В.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМАТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТЬ

Постановка проблеми. Аудит як елемент ринкових відносин отримав визнання практично у всьому світі. Користувачі аудиторських послуг – суб'єкти господарювання, зацікавлені в достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, оскільки якість облікової інформації суттєво впливає на зниження підприємницького ризику.

Сьогодні податковий аудит в Україні є одним з найбільш популярних нових напрямків аудиту. Поштовхом до його виникнення та розвитку став той факт, що суб'єкт господарювання у процесі діяльності постійно зіштовхується з проблемами податкового характеру, вирішення яких є можливим при співпраці з незалежними аудиторами.

Однак на законодавчому рівні податковий аудит не визначений, тому на практиці ця дефініція має різне змістовне наповнення.

Так, державні податкові органи під податковим аудитом розуміють податкові перевірки, правила проведення яких встановлені вимогами податкового законодавства; незалежні аудитори, аудиторські фірми вважають податковий аудит як один із видів аудиту. Таке ставлення до податкового аудиту веде до підміни понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика податкового аудиту на сучасному етапі досить широко розглядається у фаховій літературі, однак здебільшого мова йде про податковий контроль.

Дослідженнями проблем визначення сутності податкового аудиту займалися провідні вчені Онищенко В. А. та Чугаєв О. А. [5]; питання розвитку теорії та практики податкового аудиту в Україні розглядалися у наукових працях Глущенка В. В. та Риженка І. Є. [1]; на необхідність законодавчо

врегулювати податковий облік та податковий аудит вказували дослідження Малишкіна О. [3], Покинтелиці В. М. [8]; на актуальність дослідження ефективності застосування податкового контролю звертали увагу Матвієнко Т. О. [4], Кучерявенко М. П. [2], Стефанюк І. [10] та інші. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики аудиту, як незалежного контролю, зробили такі вітчизняні вчені, як Дерев'янко С. І., Олійник С. О., Кузик Н. П., Гоняйло О. М. [6] та інші.

Слід зазначити, що на сучасному етапі більшість досліджень у сфері податкового аудиту проводяться у напрямку його застосування як складової державного фінансового контролю. Але вживання терміну «аудит» у цьому контексті, на наш погляд, неадекватне та потребує подальшого дослідження.

Тому, незважаючи на значні наукові напрацювання стосовно стану та розвитку податкового аудиту, проблема його концептуальних засад системно не досліджена, потребує поглибленого вивчення, теоретичного та прикладного переосмислення.

Постановка завдання. На сучасному етапі проблеми наукового переосмислення, теоретичного та прикладного обґрунтування дефініції «податковий аудит» є вкрай необхідними. Загальнонаукова проблема полягає у відсутності єдиної концепції теорії, методології, організації та методики такого напрямку аудиту, як податковий аудит. На пошук шляхів до вирішення цієї проблеми націлена дана публікація. Вирішити одразу усі аспекти вказаної наукової проблеми не є можливим. Проте започаткувати таку ідею на концептуальному рівні, означити її рушійні моменти видається своєчасним, доцільним і складає мету даного дослідження.

Для вирішення мети дослідження на основі вищевикладеного можна сформулювати такі завдання:

– розкрити особливості застосування на практиці дефініції «податковий аудит» різними користувачами;

– висвітлити законодавчі неузгодженості термінології;

–запропонувати напрямок подальших досліджень проблем розвитку податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. У науковій літературі аудит прийнято класифікувати за різними ознаками. Так, за об'єктом вивчення виділяють аудит на відповідність [6, с. 22], який призначений для виявлення дотримання підприємством певних правил, норм, законів, договірних зобов'язань, які впливають на результати операції або звіти. Окремі науковці вважають, що податковий аудит є різновидом аудиту на відповідність [11, с. 21].

На сучасному етапі фахівці в сфері обліку та контролю застосовують на практиці термін «податковий аудит» у різних аспектах (табл. 1)

Таблиця 1

Практичне застосування терміну «податковий аудит»

Користувачі	Тлумачення терміну «податковий аудит»	Застосування терміну «податковий аудит» на практиці
Органи податкової, митної служби	податковий контроль як складова державного фінансового контролю	Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів
Аудитори, аудиторські фірми	податковий контроль як складова незалежного фінансового контролю	

Джерело : розроблено автором

При здійсненні фінансового контролю відбувається ототожнення понять податкової перевірки державних органів з новим терміном «податковий аудит», що приводить до спотворення суті такого виду підприємницької діяльності як «аудит».

На думку окремих вчених, податковий аудит – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків [5, с. 139].

Дозволимо не погодитися з позицією авторів щодо визначення податкового аудиту виходячи з наступних підстав.

Термін «аудит» в Україні законодавчо регламентований, тому можна визначити його основні понятійні категорії (рис. 1).

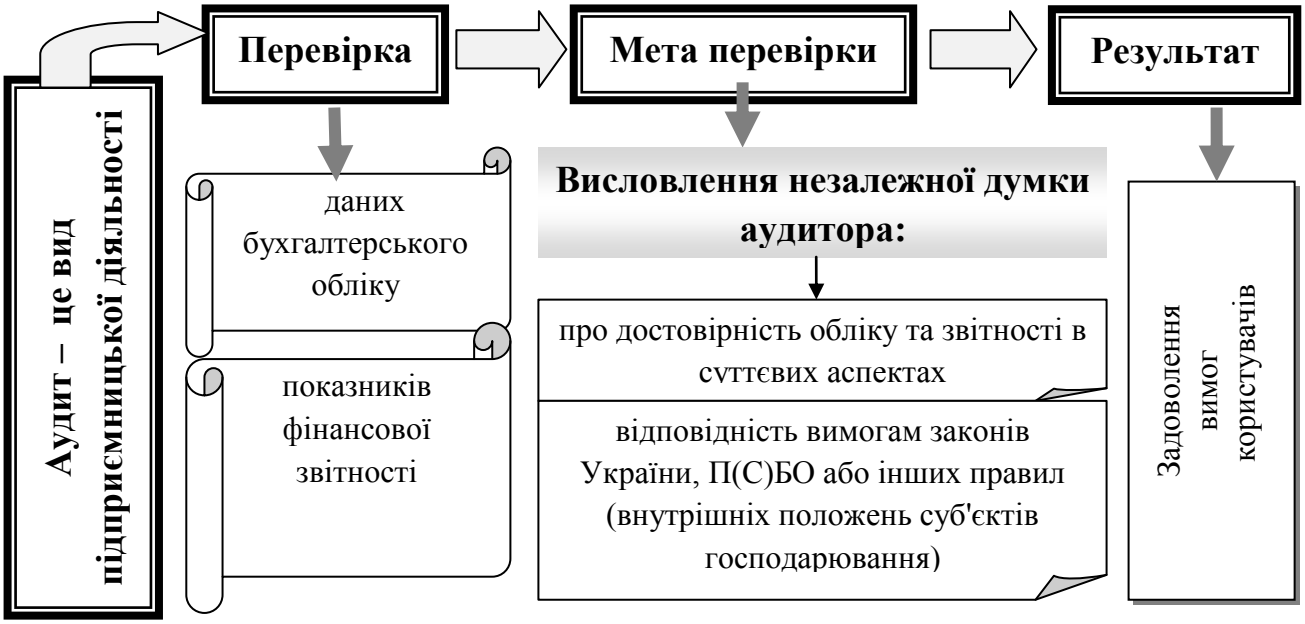

Рис. 1. Понятійні категорії терміну «аудит»

Джерело : розроблено автором

Державні органі в особі податкової та митної служби уповноважені здійснювати податковий контроль, який є складовою частиною державного фінансового контролю та представляє собою систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів.

Перевірка дотримання вимог податкового законодавства, як один зі способів здійснення податкового контролю, є обов’язковою процедурою для суб’єктів господарювання відповідно до Податкового кодексу України [7].

Документальна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, а також інших документів, отриманих органом державної податкової служби в установленому законодавством порядку, та податкової інформації, визначеної нормами ст. 71, 72, 73 Податкового кодексу України [7].

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:

1. діяльність державних органів не є підприємницькою;

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

3. строки проведення перевірок строго регламентовані;

4. інформаційно-аналітичне забезпечення, тобто, комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для проведення перевірки, значне ширше, ніж при проведені аудиту;

5. головна мета податкового контролю у вигляді перевірок – це підтвердження (або непідтвердження) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання та обов'язкового застосування фінансових, адміністративних санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства;

6. 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.

Отже, застосування терміну «податковий аудит» державними органами податкового контролю при здійсненні перевірки бухгалтерського та податкового обліку господарчих суб'єктів з метою оподаткування некоректне, тому що такий вид діяльності не відповідає вимогам аудиту та взагалі суперечить суті аудиту.

При дослідженні сутнісного навантаження дефініції «податковий аудит», яка застосовується незалежними аудиторами, аудиторськими фірмами на практиці, необхідно виділити кремі 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, а також відображення цих податків у регламентованої звітності.

2. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків і зборів не визначена Законом України «Про аудиторську діяльність» [9].

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 при укладенні договору про проведення аудиту замовляють аудит податкового обліку та звітності.

3. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів здійснюється на основі не тільки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, але і на підставі первинних документів, регістрів які використовуються в податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, податкової звітності. При цьому можливості незалежних аудиторів щодо отримання податкової інформації у повному обсязі для проведення якісної перевірки податкового обліку та звітності суттєво обмежені (табл. 2)

Таблиця 2

Матриця доступу користувачів до податкової інформації

Джерело інформації	Вид податкової інформації	Користувачі податкової інформації	
Відповідно до ст. 71,72,73 Податкового кодексу України		Органи податкового контролю	Незалежні аудитори, аудиторські фірми
Органи виконавчої влади, місцевого самоврядування, Національний банк України	про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами	+	-
	про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю	+	-
	про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності платника податків		

	про експортні та імпортні операції платника податків	+	-
Банки, інші фінансові установи	про наявність та рух коштів на рахунках	+	-
Органи влади інших держав, міжнародні організації, нерезиденти	про господарську діяльність суб'єкта господарювання	+	-
Підрозділи податкової служби,митні органи	про результати податкового контролю стосовно платника податків	+	-
Засоби масової інформації	інформація, що підлягає оприлюдненню	+	+

Джерело : розроблено автором

Отже, термін «податковий аудит» застосовується аудиторами та аудиторськими фірмами також некоректно у зв'язку з існуючими протиріччями як по суті, так і по формі визначення поняття «аудит».

Тому на сучасному етапі дослідження стану та розвитку податкового аудиту найбільш актуальними становляться питання його нормативного визначення, законодавчого розкриття таких понять, як: предмет, об'єкт, суб'єкт податкового аудиту; створення концептуальних засад та методичного забезпечення.

Висновки з проведеного дослідження. З наведеного вище можна зробити наступні висновки: у контексті різноманіття податків і складності їх обчислення необхідно зауважити, що податковий аудит є важливим інструментом, який забезпечує зниження податкових витрат, дозволяє підготовиться до обов'язкової податкової перевірки державних органів, мінімізувати податкові ризики й потенційні санкції за порушення податкового законодавства, тому істотно впливає на загальний фінансовий стан підприємства.

Підсумовуючи викладене, варто зазначити, що відсутність належного наукового обґрунтування концептуальних засад податкового аудиту, законодавчої регламентації, методичного забезпечення призводить до неоднозначного тлумачення терміну «податковий аудит», до підміни таких понять як «аудит», податковий контроль».

Розвиток вітчизняного податкового аудиту повинен базуватися на переосмисленні методологічних засад та практичної організації здійснення аудиторських перевірок відповідно до сучасних вимог. Наукове і прикладне обґрунтування напрямів удосконалення системи податкового аудиту належить до тих проблем реформування національної економіки України, що потребують невідкладного розв'язання.

Бібліографічний список

1. Глущенко В. В. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / В. В. Глущенко, І. Є. Риженко // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 38-42.

2. Кучерявенко М. П. Курс налогового права / М. П. Кучерявенко – Х. : Легас: Право, 2005. – 600 с. – (Учение о налоге ; Т. 3).

3. Малишкін О. Про статус податкового обліку українського підприємства / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 17-21.

4. Матвієнко Т. О. Програма аудиту зобов'язань за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 12. – С. 104-105.

5. Онищенко В. А. Податковий аудит : [навч. посібник] / В. А. Онищенко, А. О. Чугаєв. – Ірпінь : Академія ДПСУ, 2003. – 398 с.

6. Основи аудиту : [навч. посібник] / [Дерев'янко С. І., Олійник С. О., Кузик Н. П., Гоняйло О. М.]. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

7. Податковий кодекс України // Дебет-Кредит. – 2010. – № 52. – 288 с.

8. Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків / В. М. Покинтелиця // Научный вестник ДГМА. – 2009. – № 1. – С. 287-290.

9. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.93р. за №3125-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http: zakon.rada.gov.ua.

10. Стефанюк І. Хто і чому хоче ліквідувати державний аудит? / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2010. – № 1. – С. 9.

11.Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов : [учеб. пособие] / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов.– М. : Финансы и статистика, 2005. – 184 с.

Анотація

У статті окреслена проблематика визначення на практиці поняття «податковий аудит». Розкриті особливості тлумачення цієї дефініції різними користувачами. Висвітлені законодавчі неузгодженості термінології та запропоновані напрямки подальших досліджень проблем розвитку податкового аудиту.

Ключові слова: *аудит, податковий аудит, податковий контроль, сучасна практика проведення податкового аудиту, користувачі податкового аудиту, нормативна неузгодженість.*

Аннотация

В статье освещена проблематика применения термина «налоговый аудит». Раскрыты особенности толкования этой дефиниции разными пользователями. Освещены нормативные несоответствия терминологии. Автором предложены пути по проведению дальнейших исследований проблем налогового аудита.

Ключевые слова: *аудит, налоговый аудит, налоговый контроль, современная практика проведения налогового аудита, пользователи налогового аудита, нормативная несогласованность.*

Annotation

The problem of application of term «tax audit» is highlighted in the article. The features of interpretation of this definition by different users are exposed. Normative disparities of terminology are lighted up. The directions of further investigation are suggested by the author.

Key words: *audit, tax audit, tax control, modern practice of tax audit, users of tax audit, normative inconsistency.*