

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: ПІДМІНА ПОНЯТЬ

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

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. Аудиторська діяльність в Україні включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудита та надання інших аудиторських послуг у формі консультацій, експертиз та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

На сучасному етапі 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 стало 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 к підміні понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка.

Проблеми наукового переосмислення, теоретичного та прикладного обґрунтування дефініції «податковий аудит» на сучасному етапі є актуальними і підлягають дослідженню.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем податкового аудиту зробили такі вітчизняні вчені та спеціалісти аудиторської діяльності, як: В.А. Онищенко, О.А. Чугаєв, С.В. Івахненко, М.П. Кучерявенко, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, та інші, а також такі зарубіжні автори, як: В.Д. Андреєв, С.Б. Барнгольц, О.О. Ветров, В.І. Відяпін, Р. Адамс, Е.А. Аренс, М. Беніс, М. Готліб та інші.

Проте, незважаючи на значні напрацювання вчених та фахівців аудиту у дослідженні стану та розвитку податкового аудиту, проблема його ефективного здійснення потребує поглибленого вивчення і теоретичного та прикладного переосмислення. Через відсутність належного наукового обґрунтування концептуальних засад податкового аудиту, законодавчої регламентації, відсутнє і його методичне забезпечення.

Виклад основного матеріалу. У науковій літературі аудит прийнято класифікувати за різними ознаками. Так, за об'єктом вивчення виділяють аудит на відповідність [3, 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 [5, с.21].

На сучасному етапі фахівці в сфері обліку та контролю часто 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,	податковий контроль як складова	Перевірка дотримання вимог

митної служби	державного фінансового контролю	податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів
Аудитори, аудиторські фірми	податковий контроль як складова незалежного фінансового контролю	

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 [4, с.139].

Позволимо 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)

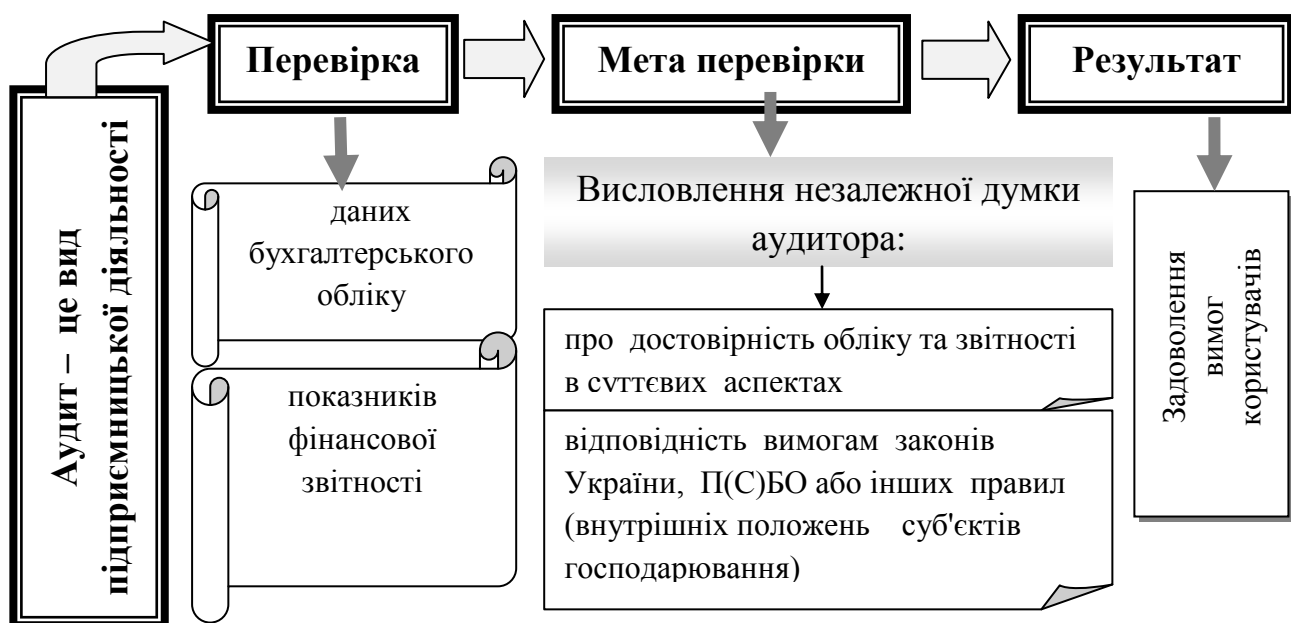


Рис. 1. Понятійні категорії терміну «аудит»

Державні органи 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 вимог Податкового кодексу України [2].

Документальна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів 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 [2].

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 являється 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 регламентовані;
4. Інформаційно-аналітичне забезпечення, тобто, комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для проведення перевірки, значне ширше ніж при проведенні аудиту;
5. Головна мета податкового контролю у вигляді перевірок – це підтвердження (або не підтвердження) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання та обов'язкового застосування фінансових, адміністративних (в окремих випадках –

кримінальних) санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства;

б. 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 некоректно, 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 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, а також 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 при укладенні договору про проведення аудиту замовляють аудит податкового обліку та звітності.

2. 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, реєстрів 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 обсягу 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	
		Органи податкового контролю	Незалежні аудитори, аудиторські фірми
1	2	3	4
Відповідно до ст. 71,72,73 Податкового кодексу України			
Органи виконавчої влади, місцевого самоврядування,	про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами	+	-
Національний банк України	про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю	+	-
	про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності платника податків	+	-
	про експортні та імпорتنі 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 відповідно до законодавства	+	+

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

Тому на сучасному етапі дослідження 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. У контексті різноманіття податків і складності їх обчислення необхідно зауважити, що податковий аудит є важливим інструментом, який забезпечує зниження податкових витрат, дозволяє підготуватися до обов'язкової податкової перевірки державних органів, мінімізувати податкові ризики й потенційні санкції за порушення податкового законодавства, тому має істотний вплив на загальний фінансовий стан підприємства.

Підсумовуючи викладене, варто зазначити, що 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.

Література

1. ЗУ «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. за №3125-ХІІ, (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України //Дебет-Кредит. - 2010. - №52/2010. - 288 с.
3. Дерев'янка С.І., Олійник С.О., Кузик Н.П., Гоняйло О.М. Основи аудиту/ навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2008.- 328с.
4. Онищенко В.А., Чугаєв А.О. Податковий аудит: Навчальний посібник / За заг. ред. В.А. Онищенко, А.О. Чугаєва. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003 -398 с.
5. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 184 с.