

## **ПОДАТКОВИЙ АУДИТ У СТРУКТУРІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

Одним з суттєвих важелів управління фінансовими ресурсами є фінансовий контроль, складовою якого виступає законодавчо регламентована аудиторська діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, його практичне виконання та надання інших аудиторських послуг.

На сучасному етапі одним з найбільш популярних нових напрямків аудиту в Україні є податковий аудит. Причиною 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.

Податковий аудит, як самостійний напрям аудиторської діяльності, пов'язаний і з появою обліку у системі оподаткування, заснованого на специфічній методології та методичному забезпеченні за особливою нормативно-правовою регламентацією.

На законодавчому рівні податковий аудит на сьогодні не визначений. Відсутність єдиного наукового підходу щодо тлумачення змісту податкового аудиту, його генези, місця в структурі аудиторської діяльності, тенденцій розвитку у системі фінансового контролю свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних аспектів теорії та практики податкового аудиту.

Загальнонаукова проблема полягає у визначенні єдиної концепції теорії, методології, організації та методики податкового аудиту. Дослідити одразу усі аспекти вказаної проблематики не є можливим, але започаткувати таку ідею на концептуальному рівні, означити її рушійні моменти видається своєчасним, доцільним і складає мету даного дослідження.

Питання становлення та розвитку податкового аудиту на сучасному етапі досить широко розглядається у фаховій літературі вітчизняними та зарубіжними вченими.

Так, дослідженнями проблем визначення сутності податкового аудиту, його статусу займалися провідні вчені Воїнова Т.С., Войнаренко М.П., Онищенко В.А., Чугаєв О.А.; питання розвитку

теорії та практики податкового аудиту в Україні розглядалися у наукових працях Малишкіна О.І, Василькової А.А., Цимбалюк С.Я.; на актуальність дослідження ефективності податкового аудиту у системі регуляторної політики України звертали увагу Жадан І.В., Ревуцька Л.В., Риженко І.Є та інші.

Високо оцінюючи науковий вклад у сфері аудиторської діяльності зарубіжних і вітчизняних фахівців варто зауважити, що на сьогодні проблематика концептуальних засад, методології податкового аудиту системно не досліджена, потребує поглибленого вивчення, теоретичного та прикладного переосмислення.

Для досягнення мети цього дослідження, враховуючи вищезазначене, в роботі поставлені наступні завдання для вирішення:

- провести критичний огляд наукових інтерпретацій у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі щодо визначення податкового аудиту, його місця в структурі аудиторської діяльності;
- проаналізувати нормативно-правову регламентацію податкового аудиту;
- розглянути податковий аудит в структурі аудиторської діяльності з урахуванням міжнародного досвіду;
- окреслити напрями подальших досліджень проблематики теорії та практики податкового аудиту.

Дослідження наукових ставлень до зазначеної проблематики у вітчизняній та зарубіжній літературі показує їх суперечливий характер.

Так, ряд дослідників розглядає податковий аудит як різновид податкового контролю, включаючи його до сфери перевірки лише з боку державних органів.

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 [40, с.139].

Інші науковці визначають податковий аудит, як урегульовану нормами матеріального і процесуального права діяльність податкових органів з контролю за дотриманням податкового законодавства, яка проводиться шляхом збору, накопичення та аналізу об'єктивних даних про економічні дії та події, вибору об'єктів для документального

контролю, дослідження первинних, облікових, звітних документів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), іншої інформації про фінансово-господарську діяльність платників податків [38].

Окремі автори характеризують податковий аудит як перевірку працівниками податкових органів повноти нарахування та своєчасної сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів» [26, с.14, 29, с.117, 30, с.40].

Податковий аудит як одну з форм податкового контролю розглядають такі науковці, як: Василькова Т.В. та Цимбалюк С.Я., Ревуцька Л. В. [24, 46, с.23-26].

Інші фахівці розмежують поняття податкового контролю і податкового аудиту, та роблять акцент на сукупність прийомів способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності і надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [25, с.120.]

Аналіз спеціальної літератури з теорії та практики фінансового контролю показує, що нині одночасно застосовуються терміни з тотожною імплементацією, як: «аудит оподаткування», «аудит розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами», «аудит системи оподаткування», «аудит податків», «аудит податкової звітності» та інші.

Так, окремі дослідники розподіляють аудит на:

- податковий аудит, який відносять до сфери контролю податкових органів;

- аудит оподаткування, який вважають незалежною перевіркою стану бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації з податків і зборів, перерахованих до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх щодо їх усунення [31].

На думку І.А. Бажина, податковий аудит - будь-яка перевірка правильності числення і своєчасності сплати до бюджету податків, незалежно від цільової спрямованості і характеру стосунків між суб'єктом і аудированою організацією [20, с.56]. У цьому контексті автор виділяє:

- зовнішній податковий аудит, який здійснюється і контролюючими органами, і аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами (що проводиться як в рамках аудиту, так і при наданні супутніх послуг);

- внутрішній податковий аудит, який проводиться ревізійними комісіями і підрозділами внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.

Такої ж точки зору дотримується і дослідник Риженко І. Є. [48, с.27].

Залежно від суб'єктів перевірки Малишкін О.І. підрозділяє аудит на:

- податковий, який здійснюється органами державної податкової служби;

- аудит податків, який проводиться незалежними аудиторами або підрозділом внутрішнього аудиту.

На думку вченого, доцільно модифікувати термін «аудит» на законодавчому рівні у запропонованій редакції ( рис.1).

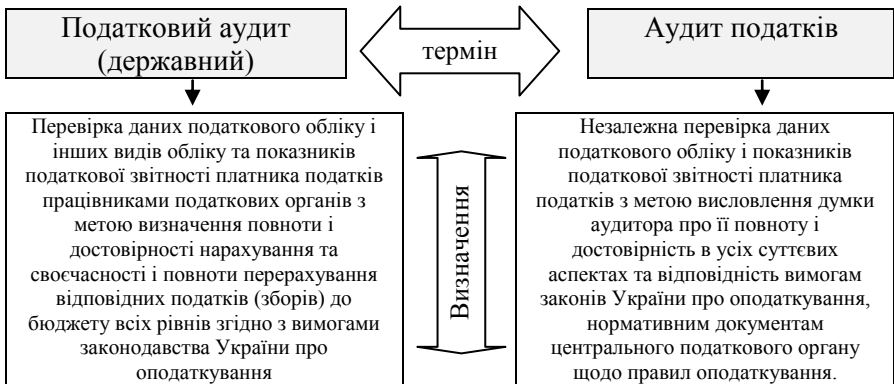


Рис.1. Модифікація терміну «аудит» [ 37, с. 260]

Дозволимо не погодитися з позицією вищевказаних авторів, вважаючи, що подібне ставлення до податкового аудиту веде до підміни понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка, виходячи з наступних нормативних підстав.

Податковий контроль регламентований вимогами ст. 61, 62 Гл.5, ст. 75-86 Гл.8 Розділу II Податкового кодексу України, визначений, як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою

контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, які реалізуються шляхом ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення та регламентованих перевірок щодо дотримання податкового законодавства [1].

Отже, податковий контроль є різновидом державного фінансового контролю, який здійснюється особливими способами.

У цьому контексті, з метою порівняння термінів «податковий контроль» і «податковий аудит» доцільно розглянути сутнісне навантаження законодавчо регламентованого поняття «аудит».

Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [2].

Основні категорії цього терміну визначені за схемою (рис. 2).

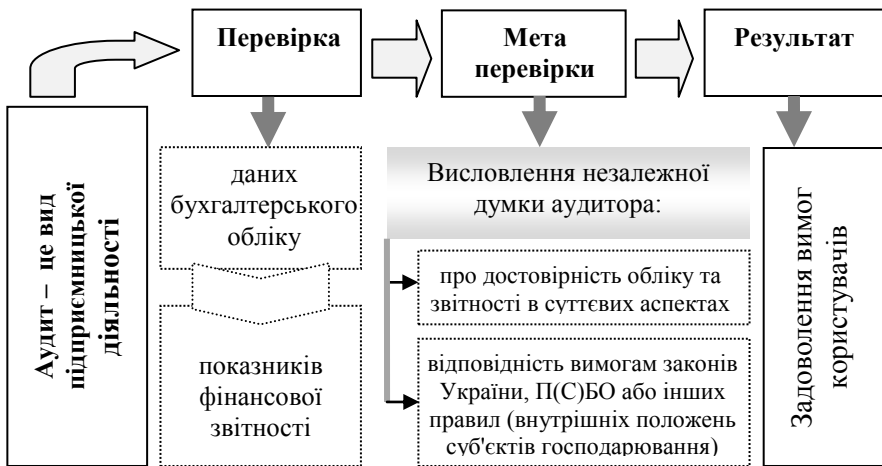


Рис. 2. Понятійні категорії терміну «аудит»

На нашу думку, процедури податкового контролю державних органів у вигляді проведення перевірок не можна ототожнювати з поняттям «податковий аудит» у зв'язку з низкою суттєвих протиріч :

- діяльність державних органів не являється підприємницькою;
- перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів є обов'язковими для суб'єктів господарювання;

- строки проведення перевірок строго регламентовані;

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

- 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 санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства;

- 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» при здійсненні перевірок платників податків державними контролюючими органами щодо дотримання вимог податкового законодавства є некоректним у зв'язку з невідповідністю регламентованого змісту податкового контролю та аудиту.

Визначаючи місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності ряд дослідників класифікують його як:

- частину власно аудиту;
- послугу у сфері аудиторської діяльності.

Огляд найбільш характерних наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності у вітчизняній та зарубіжній літературі наведено у табл. 1.

Аналіз наукових джерел показав принципову розбіжність точок зору дослідників з питання визначення місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності.

Таблиця 1

Огляд наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності

Наукові джерела	Вид аудиту	Послуги у сфері аудиторської діяльності		
		Супутні послуги	Інші послуги	Спеціальне аудиторське завдання (у структурі аудиту)
1	2	3	4	5
Шешукова Т.Г. [50, с. 49]	+			
Орлов Д.В. [41, с. 16]	+			
Попова Л.В., Нікуліна Л.Н. [45, с.5-11]	+			
Лабынцев Н.Т., Кислая И.А. [35, с. 3-9]		+		
Морозова Ж.А. [39, с. 9-13]	+			
Бслякова Е.І. [22]				+
Товма Н.А. [49]		+		
Крячко М.С. [33]	+			
Деева Е. А. [28]			+	
Василенко А.А. Нестеренко Н. А., Цепилова Е. С. [28]				+
Городилов М.А. [27, с. 123]	+			
Луцкевич О.В. [36, с. 67]		+		
Алехин Р.Г. [19, с. 101]	+			
Печерська Л.А. [43]				+
Попов М.В. [44]				+
Резниченко Д.С. [47]				+
Іванова Н.А., Ролінський О.В.[32, с.9]				+
Петрік О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. [ 42, с.198]				+

Варто відмітити, що жоден з авторів не досліджував податковий аудит як завдання з надання впевненості, що не є аудитом, у співставленні з нормами Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

У процесі дослідження цієї проблематики доцільно розглянути вітчизняну та міжнародну нормативну регламентацію податкового аудиту.

Податковий аудит належить до сфери аудиторської діяльності, тобто, підприємницької діяльності, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських послуг відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність України».

Сучасні вимоги Міжнародних стандартів аудиту та вітчизняного законодавства не дозволяють трактувати податковий аудит як різновид аудиту, тому що основоположним фактором у визначенні аудиту є перевірка тільки специфічних об'єктів - даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання.

При дослідженні практики застосування терміну «податковий аудит» виявлено, що в аудиторській діяльності незалежними аудиторами, аудиторськими фірмами податковий аудит фактично сприймається як незалежна перевірка обліку та звітності у системі оподаткування з метою визначення правильності нарахування та сплати податків, зборів та інших податкових платежів до бюджету та висловлення думки аудитора про достовірність обліку та звітності в усіх суттєвих аспектах згідно чинному податковому законодавству.

Співставлення дефініцій «аудит» та «податковий аудит» у прикладному аспекті наведено на рис. 3.



Рис. 3. Співставлення дефініцій «аудит» та «податковий аудит» у прикладному аспекті



З метою визначення місця податкового аудиту в аудиторській діяльності доцільно розглянути інші аудиторські послуги, які за змістом можна ідентифікувати з податковим аудитом.

У цьому контексті важливо звернути увагу на нормативну регламентацію:

- послуг у сфері аудиторської діяльності (зокрема, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та супутні послуги);

- інших видів професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України.

Якщо припустити, що до послуг у сфері аудиторської діяльності відноситься податковий аудит, якому притаманні такі види діяльності, як (за переліком, визначеним Аудиторською палатою України [18], відповідно до міжнародних стандартів аудиту, прийнятих в якості національних):

- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам податкового законодавства;

- перевірка відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам податкового законодавства;

- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості,

то при його здійсненні правомірним буде посилення на вимоги міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (далі – МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», який містить принципи, процедури, відповідні рекомендації для застосування з урахуванням адаптаційного фактору залежно від обставин [11].

Здійснення супутніх послуг, тобто, послуг, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації, регламентовано вимогами міжнародного стандарту супутніх послуг (далі – МССП) 4410 «Завдання з підготовки інформації», який, являючи собою перегляд МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності», розглядає відповідальність практика, що отримав завдання з допомоги управлінському персоналу в підготовці та поданні історичної фінансової та нефінансової інформації без надання будь-якої впевненості щодо цієї інформації. При цьому, не вимагається перевірка тверджень, на яких ґрунтується ця інформація,

а застосовані процедури не призначені та не дають можливості фахівцю висловити будь-яку впевненість про зібрану, упорядковану та узагальнену інформацію. Отже, супутні послуги у сфері аудиту здійснюються за іншими правилами ніж податковий аудит.

Аналіз переліку інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю та визначених Законом України «Про аудиторську діяльність» за переліком, затвердженим Аудиторською палатою України показав, що за своїм сутнісним навантаженням ці послуги не передбачають виконання завдань щодо висловлення незалежної думки про підтвердження достовірності обліку та звітності у системі оподаткування в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам податкового законодавства. Тому розгляд податкового аудиту як іншої послуги незалежного аудитора за вітчизняними нормами є некоректним.

За результатами дослідження нормативної регламентації послуг у сфері аудиторської діяльності можна навести порівняльну характеристику загальних вимог щодо їх виконання (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняна характеристика загальних вимог виконання окремих послуг у сфері аудиторської діяльності

Назва послуг	Нормативні засади	Суб'єкт послуг	Елементи виконання послуг	Мета проведення послуг	Вимоги до звіту про виконання послуг
1	2	3	4	5	6
Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації	Міжнародні стандарти контролю якості ↓ Міжнародна концептуально основа завдань з надання впевненості ↓ МСЗНВ 3000	Фахівець-практик	Тристоронні відносини, предмет перевірки, критерії до предмета перевірки, докази, звіт	Надання висновку в звіті з надання впевненості щодо результату оцінки або визначення предмету перевірки за належними критеріями	Передачено висловлювання думки про результат оцінки або достовірність об'єктів перевірки
Супутні послуги (завдання з підготовки інформації)	Міжнародні стандарти контролю якості ↓ МССП 4410		Двосторонні відносини, предмет та критерії завдання, збір, узагальнення інформації, звіт	Підготовка інформації	Не передбачено висловлювання думки про достовірність об'єктів завдання

Порівняльні дані загальних вимог виконання послуг у сфері аудиторської діяльності показують, що податковий аудит можна класифікувати як завдання з надання впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації, і це не суперечить вимогам міжнародних стандартів аудиту.

З цього приводу особливої уваги заслуговує діюча Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та державною податковою службою України від 31.08.2011р., головна мета якої - створення сприятливих податкових умов для розвитку підприємницької діяльності, контролю за додержанням податкового законодавства, правильного обчислення, повноти і своєчасності сплати до бюджетів податків та зборів.

Так, у п. 2.1, 3.2 цієї угоди наводиться термін «аудит податкової звітності», за яким визначено, що аудит податкової звітності платників податків – це виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності, який проводиться аудиторськими фірмами [17].

Отже, Аудиторською палатою України - незалежним органом, створеним для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні, для фахівців у сфері аудиту фактично впроваджується в практику аудит податкової звітності, як завдання з надання впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації.

Розглядаючи словосполучення «аудит податкової звітності», слід зауважити вузьку змістовну спрямованість цієї дефініції. Перевірка податкової звітності починається тільки після перевірки даних податкового обліку платника податків, тому, на наш погляд, на практиці доречніше застосовувати термін більш широкого діапазону – «податковий аудит» після його нормативного затвердження на законодавчому рівні.

На сучасному етапі Аудиторською палатою України розробляються заходи щодо реалізації аудиту податкової звітності у співробітництві та взаємодії з державними податковими органами України у напрямку встановлення єдиних методологічних засад при проведенні податкових перевірок та здійснення аудиту податкової звітності аудиторами.

Крім того, рішенням Аудиторської палати України від 28.02.2013р. № 265/9 затверджена Робоча програма постійного

удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», в якій ідентифікуються поняття: «аудит податкової звітності» та «податковий аудит», і наводиться визначення, мета, предмет та критерії завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту).

Однак на сьогодні залишаються невирішеними питання єдиної концепції теорії, методології, організації та методики податкового аудиту за об'єктами, які підлягають фундаментальній розробці та обґрунтуванню у напрямку розкриття:

- його концептуальних засад;
- умов завдання з податкового аудиту та його планування;
- інформаційного забезпечення;
- методики організації та проведення завдання;
- методики розрахунку аудиторських ризиків;
- етичних вимог при виконанні завдання;
- порядку документування завдання з аудиту та оформлення результатів перевірки;
- порядку організації контролю за якістю під час виконання завдання;
- критеріїв, яким повинні відповідати аудитори, що мають право здійснювати податковий аудит та надавати висновки (звіти).

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти аудиту визначають лише загальний методологічний підхід та принципи до його проведення, проте не регламентують конкретні дії, прийоми, процедури, вживані в процесі аудиторської діяльності.

Цікавим і корисним є зарубіжний досвід нормативного вирішення проблематики визначення та місця податкового аудиту в аудиторській діяльності.

Так, у відповідності до вимог нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності Російської Федерації податковий аудит розглядається, як:

- спеціальне аудиторське завдання, що виконується аудиторською організацією;
- незалежна експертиза, що проводиться спеціально уповноваженим фахівцем податкового органу (табл. 3).

Таблиця 3

**Нормативне вирішення проблематики визначення та місця  
податкового аудиту в аудиторській діяльності  
Російської Федерації ( РФ)**

Основні нормативно-правові акти у сфері аудиторської діяльності	Визначення терміну «Податковий аудит»	Примітки
1	2	3
Федеральные стандарты аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» [16]	Податковий аудит - це виконання аудиторською організацією спеціального аудиторського завдання по розгляду бухгалтерських і податкових звітів економічного суб'єкта з метою висловлювання думки про міру достовірності і відповідності у всіх істотних аспектах нормам, встановленим законодавством, порядку формування, відзеркалення в обліку і сплати економічним суб'єктом податків і інших платежів до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди	Спеціальне аудиторське завдання
Концепция развития Налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации [14]	Податковий аудит (внутрішній) – це незалежний експертний розгляд спеціально уповноваженим фахівцем податкового органу заявлених у встановленому чинним законодавством порядку заперечень (розбіжностей) по акту податкового контролю, заяв і скарг фізичних і юридичних осіб на дії або бездіяльність податкових органів; заяв і скарг фізичних і юридичних осіб на акти ненормативного характеру податкових органів, пов'язаних із застосуванням законодавства Російської Федерації стосовно податків і зборів; розгляд інших актів законодавства Російської Федерації, контроль за виконанням яких покладений на податкові органи.	

Нормативні акти у сфері аудиторської діяльності Республіки Білорусь не містять визначення терміну «податковий аудит», але на законодавчому рівні використовуються тотожні поняття, такі як:

- аудит звітності, підготовленої відповідно до інших принципів обліку і звітності, зокрема, для ведення податкового обліку, складання податкової звітності для спеціальних цілей;
- аудит достовірності податкової декларації (розрахунку);
- аудит даних книги обліку доходів і витрат організацій і індивідуальних підприємств, що застосовують спрощену систему оподаткування [5, 15].

У відповідності до Національних правил аудиторської діяльності Республіки Білорусь, розроблених на підставі міжнародних стандартів аудиту, такі форми аудиту розглядаються як спеціальні аудиторські завдання.

Аналіз нормативної бази у сфері аудиторської діяльності інших країн показав, що на законодавчому рівні термін «податковий аудит» на сьогодні не визначений, але аудиторська діяльність, що пов'язана з перевіркою податкового обліку та податкової звітності, регламентована як послуги у сфері аудиту (табл.4).

Таблиця 4

Зарубіжний досвід нормативного вирішення проблематики місця податкового аудиту в аудиторській діяльності

Назва країни	Основні нормативно-правові акти у сфері аудиторської діяльності	Нормативна адаптація податкового аудиту в аудиторській діяльності
1	2	3
Республіка Казахстан	Закон «Про аудиторську діяльність» [7] Довідка: в якості національних стандартів аудита прийняті міжнародні стандарти аудиту	Вид супутніх послуг з профілю своєї діяльності відповідно до стандартів аудиту
Киргизька республіки	Закон «Про аудиторську діяльність» [8 ] Довідка: в якості національних стандартів аудита прийняті міжнародні стандарти аудиту	Вид супутніх послуг як виконання зобов'язань по погоджених процедурах
Республіка Узбекистан	Закон «Про аудиторську діяльність» [10] Національний стандарт аудиту №90 «Професійні послуги аудиторських організацій» [ 13]	Вид інших професійних послуг, передбачених національними стандартами аудиторської діяльності
Республіка Азербайджан	Закон «Про аудиторську службу» [3] Закон « Про внутрішній аудит» [4 ] Положення «Про Палату аудиторів» Національні аудиторські стандарти	Вид послуг, передбачених національними аудиторськими стандартами
Грузія	Закон «Про аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності» [ 6] Довідка: застосовуються міжнародні стандарти аудиту	Вид професійних послуг
Республіка Молдова	Закон «Про аудиторську діяльність» [9 ]	Вид послуг у складі аудиторської діяльності

Необхідно зауважити, що незважаючи на нормативну невизначеність податкового аудиту, його неоднозначне тлумачення, міжнародний досвід останніх років свідчить про активне розповсюдження і розвиток такого виду аудиторської діяльності.

Так, в країнах з м'яким податковим режимом (Індія, КНР, Австралія, Сінгапур, Кіпр, Люксембург, Ліхтенштейн) набуває поширення аудиторська концепція перевірок обліку та звітності у

системі оподаткування. В країнах, де є жорстке податкове законодавство з високим рівнем оподаткування (Німеччина, Франція, США, Великобританія, Швеція), пріоритет віддається державній системі податкового контролю, заснованій на ревізійній концепції [21].

Підсумовуючи викладене, варто зазначити, що відсутність у вітчизняній та міжнародній практиці належного наукового обґрунтування концептуальних засад податкового аудиту, законодавчої регламентації, методичного забезпечення приводить до неоднозначного тлумачення податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності.

Тому проблематика стану та розвитку вітчизняного податкового аудиту у напрямку наближення до стандартів Європейського Союзу на сучасному етапі потребує подальших досліджень, які повинні базуватися на переосмисленні теорії та практики аудиторської діяльності.

Наукове і прикладне обґрунтування напрямів удосконалення системи податкового аудиту є необхідним процесом, пов'язаним з реформуванням господарського обліку, аудиту, як складової фінансового контролю, та, в цілому, національної економіки України.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України //Дебет-Кредит. - 2010. - № 52 / 2010. – 288 с.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3125-ХІІ [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Закон Азербайджанської Республіки «Об аудиторской службе» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=2874](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2874).
4. Закон Азербайджанської Республіки «О внутреннем аудите» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=17796](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=17796).
5. Закон Республіки Білорусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013г. № 56-3 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://ng.By/ru/issues?art\\_id=77874](http://ng.By/ru/issues?art_id=77874).

6. Закон Грузии «Об аудите бухгалтерского учета и финансовой отчетности» 29.06.2012г. № 6598-вс [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [https://matsne.gov.ge/index.php?option=com\\_ldmssearch&view=docView&id=1698895&lang=ru](https://matsne.gov.ge/index.php?option=com_ldmssearch&view=docView&id=1698895&lang=ru).

7. Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» от 20.11.1998г. № 304, по состоянию на 04.07.2013 г. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.pavlodar.com/zakon/?Dok=00040&all=all>.

8. Закон Киргизской республики «Об аудиторской деятельности» от 30.07.2002г. № 134, по состоянию на 29.06.2009г. № 196 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.nbkr.kg/index1.jsp?item=55&lang>.

9. Закон Республики Молдова «Об аудиторской деятельности» (в редакции від 01.03.2013р. №24) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=19246](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=19246).

10. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» от 9.12.1992г. №734-ХП (с изменениями по состоянию на 14.05.2014г. №ЗРУ-372) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=1059](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1059).

11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2012року. Частина 1, 2 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2012\\_1.2.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.2.pdf).

12. Рішення Аудиторської палати України за № 290/7 від 27.02.2014р. «Про застосування стандартів аудиту та етики» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/675-2014>.

13. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан №90 «Профессиональные услуги аудиторских организаций» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://fmc.uz/legisl.php?n=nsa90>.

14. Концепция развития Налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации, одобрена распоряжением ФНС России от 01.09.2006 г. №130 (Приложение № 1) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://gigabaza.ru/doc/14130.html>.

15. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002г. № 8 «Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic40/text995.htm>.

16. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит



и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобрена комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 г. (Протокол N 1) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.referent.ru/1/41137>.

17. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та державною податковою службою України від 31.08.2011р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://news.yurist-online.com/laws/37720/>.

18. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджено рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 р. № 244/14, зі змінами рішення Аудиторської палати України від 19.12.2013 р. № 286/9 [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).

19. Алехин Р.Г. Моделирование и оптимизация аудита налогообложения предприятий: дис. канд. экон. наук. М., 2006. 155 с.

20. Бажин И.А. Налоговый аудит: объект, цели, задачи // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 56–60.

21. Бачурин Д.Г. Негосударственный налоговый аудит в совершенствовании отечественной системы налогового администрирования // газета «Налоги», 2011, № 22.

22. Белякова Е.І. Аналитические процедуры в аудите налога на добавленную стоимость /Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Москва. 2012 [Электронный ресурс]. - Режим доступу: <http://lib.znate.ru/docs/index-39524.html>.

23. Василенко А.А., Нестеренко Н.А., Цепилова Е.С. Учет и аудит налогооблагаемых показателей. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2009. - 313 с.

24. Василькова Т.В., Цимбалюк С.Я. Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практ. конференції. - Ірпінь: Національна академія ДПСУ, 2004.- 422с.

25. Воїнова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // БизнесИнформ. – 2009. – № 12. – С. 120–122.

26. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. К.: «Академія», 2009.- С.14.

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

28. Деева Е.А. Теоретические и методические аспекты формирования системы налогового аудита налога на добавленную стоимость. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Воронеж, 2007 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/teoreticheskie-i-metodicheskie-aspekty-formirovaniya-sistemy-nalogovogo-audita-naloga-na-dob>.

29. Жадан І.В. Податковий аудит у системі державної регуляторної політики України: генеза та еволюція. Науковий вісник Національного університету ДПСУ, №2(53). 2011. – С. 117.

30. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. «Облік і аудит» Термінологічний словник, 2-ге видання, доопрацьоване та доповнен. – Львів. Видавництво Львівської політехніки. – 2012. – 630с. – С. 40.

31. Иванова Е.С. О сущности понятия «аудит налогообложения» в соотношении с понятиями «налоговый аудит» и «налоговый консалтинг». 2011. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/text/36910870/>.

32. Иванова Н.А. Організація і методика аудиту/ Н.А.Іванова, О.В. Ролінський: [навч. посібн.].- К.: ЦУЛ, 2008.- 216с.

33. Крячко М.С. Налоговый аудит [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://auditsrv.ru/uslugi/auditorskie-uslugi/asz/nal-audit>.

34. Лабынцев Н.Т., Косова Н.С. Налоговый аудит: стандартизация и методика. Монография. - Ростов-н/Д.: РГЭУ "РИНХ", 2003. – 164с.

35. Лабынцев Н.Т., Кислая И.А. Специфика налогового аудита: цели, задачи, исходная информация // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 3–9.

36. Луцкевич О.В. Особенности налогового аудита в организациях, имеющих обособленные подразделения // Бухгалтерский учет. 2007. №4. – С. 66-68.

37. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [ текст]: навчально-практичний посібник /О.І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с., С. 261.

38. Микитюк А.А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України. Авт. дисертації на здобуття наукового ступеня к.ю.н. Ірпінь – 2010

[Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis\\_64.exe?](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?)

39. Морозова Ж.А. Налоговый аудит: практическое руководство. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 187 с.

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

41. Орлов Д.В. К вопросу о понятии «налоговый аудит» // Вестник Пермского университета, вып. 4(11).- 2011.

42. Петрік О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності:[ навч. посібник]/ О.А. Петрік, В.Я. Савченко Д.Є. Свідерський. -К.: КНЕУ, 2008.-472с.

43. Печерська Л.А. Организация и регулирование правил аудита налога на прибыль торговой организации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2012 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.fa.ru/dep/upanpk/dissertation\\_councils/referats/Documents/2012.pdf](http://www.fa.ru/dep/upanpk/dissertation_councils/referats/Documents/2012.pdf).

44. Попов М.В. Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности "Аудиторские ведомости", 2009, № 11.

45. Попова Л.В., Нікуліна Л.Н. Аудит налогообложения: учеб. пособие. М.: Дело и Сервис, 2009. -192 с.

46. Ревуцька, Л. В. Теоретичні основи сутності податкового аудиту // Економіка та держава. – 2009.– № 10.– С. 23-26.

47. Резниченко Д.С. Модель налогового аудита в строительных организациях. Научный журнал КубГАУ, №70(06), 2011 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ej.kubagro.ru/2011/06/pdf/47.pdf>.

48. Риженко І. Є. Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування //Науковий журнал «Економіка розвитку». - 2010 . - №1(53).- С. 26-28.

49. Товма Н.А. Совершенствование методики проведения налогового аудита. г. Алматы, Республика Казахстан [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://lib.znate.ru/docs/index-39524.html>.

50. Шешукова Т.Г. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках: монографія /Т.Г. Шешукова, Д.В. Орлов; Пермский гос. нац.- исслед. ун-т.- Пермь, 2012.- 283с., С. 49.