

ФУНКЦІОНАЛЬНА ОРІЄНТАЦІЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

Цільова реалізація податкового аудиту здійснюється через систему взаємопов'язаних функцій. У цьому сенсі вирішальним є визначення функціональних процесів податкового аудиту через порівняльний аспект функцій традиційного аудиту в системі незалежного фінансового контролю. Саме це і означило мету і завдання даного дослідження.

Під поняттям «функція» у загально філософському сенсі прийнято вважати певну діяльність, призначення, обов'язок по виконанню дій або такий вид зв'язку між елементами, в якому зміна одного з них призводить до зміни іншого. Виходячи з філософського уявлення, функціями контролю слід називати основні призначення, за допомогою яких і втілюються мета та завдання (цілі ↔ завдання для виконання ↔ функція, як процес вирішення завдання).

Визначимо функції податкового аудиту шляхом їх порівняння у системі фінансового контролю. З цього приводу не можна не зазначити наукову цінність теоретичних здобутків окремих вчених щодо визначення функцій аудиту за принципом їх ієрархії, за яким головна функція реалізується через систему взаємообумовлених та взаємодоповнюючих функцій нижчого порядку. Система функцій аудиту як професійної практики розглядається на:

- макрорівні: функції, через які реалізується суспільна місія аудиту (культурно-історична та соціальна);
- мікрорівні: функції, що визначаються змістом аудиторської практики (оціночна, інформаційна, комунікативна) [4].

До функцій аудита на макрорівні окремі вчені ще додають економічну, політичну та юридичну функції з подальшою їх деталізацією за видами [1].

Не можна не погодитися з аргументацією дослідників щодо визначення та видів функцій на макрорівні, через які реалізується суспільна місія аудиту, але не тільки аудиту, а в цілому і аудиторської діяльності.

При дослідженні функцій аудиту на мікрорівні вченими пропонується їх класифікація з виділенням певних груп – за суттю аудиторського процесу, метою перевірки, місцем аудиту в інформаційному обміні та призначенням послуг, не пов'язаних із наданням впевненості [4]. Погоджуючись з таким судженням, варто відзначити, що подібний розподіл функцій властивий в цілому аудиторської діяльності, традиційний же аудит, тобто, аудит фінансової звітності за змістом має обмежені цільові установки, відповідно, завдання та функції. У цьому контексті доцільно проаналізувати наукові підходи щодо визначення функцій аудиту з урахуванням логіки ієрархії.

У науковому оточенні загальноприйнято розподіляти функції традиційного аудиту на мікрорівні за видами: контрольна, експертна, оціночна,

інформаційна, комунікативна, запобіжна (профілактична), дорадча, прогнозна, стимулююча.

Основною функцією аудиту фінансової звітності є контрольна, що представляє собою процес виконання специфічних завдань у вигляді перевірки, аналізу (оцінки), експертизи (за необхідністю) бухгалтерського обліку та фінансової звітності. За Глосарієм термінів Міжнародних стандартів аудиту перевірка представляє собою особливу аудиторську процедуру у вигляді перевірки записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у різних формах (паперовій або електронній), чи фізична перевірка активів [2, с. 39].

Під оцінкою у загально філософському сенсі розуміють спосіб встановлення значущості певного предмету для суб'єкта, який пізнає. Оцінка, як невід'ємна частина аналізу діяльності господарчої одиниці, надає аудиторіві більш точну фінансову інформацію про предмет перевірки. У процесі контролю відбувається оцінювання, тобто, аналіз ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення та інших питань за встановленими критеріями, включаючи різні процедури, щоб дійти до відповідного аудиторського висновку.

У випадках, коли аудитору потрібні спеціальні знання та досвід у певній галузі, до аудиторської роботи залучаються експерти для проведення експертизи, яка у найбільш загальному вигляді означає спосіб пізнання певної реальності. Як правило, експертиза охоплює окремі аспекти фінансово-господарської діяльності та стану майна господарчої одиниці.

Отже, процеси, пов'язані зі здійснюванням перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оцінюванням та проведенням експертизи можна вважати складовими (субфункціями) контрольного процесу виконання аудиту.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність виступають головними вхідними параметрами інформаційної бази для здійснення аудиту. Виконання контролю неможливо без інформаційної функції – процесу, при здійсненні якого формується не тільки заданий інформаційний масив, але і відбувається комунікативний зв'язок між відповідними сторонами (аудитором та підконтрольним суб'єктом), оброблюється інформаційний потік, а на завершальній стадії через висновок аудитора користувачем отримується інформація щодо предмета аудиту. Прояв інформаційної функції, за тезою окремих науковців, позначається і у виявленні наслідків конфлікту інтересів, що дозволяє зменшити інформаційний ризик та підвищити інформаційну прозорість об'єкта [5].

Інші функції (комунікативна, запобіжна, стимулююча), на наше переконання, є похідними від системних функцій, виходячи з нормативного тлумачення змісту аудиту фінансової звітності (метою якого є тільки формулювання думки про достовірність у всіх суттєвих аспектах фінансової звітності), решта (прогнозна, дорадча) - не є функціями традиційного аудиту. В якості обґрунтування цього судження наведемо наступну аргументацію.

Під прогнозною функцією контролю у загальновідомому значенні розуміється виконання дій відносно визначення тенденцій розвитку явищ, що досліджуються, відповідно до об'єктивних законів їх розвитку.

Дорадча функція, як процес надання поради, представляє собою дії з передачі інформації користувачам в якості допомоги для прийняття оптимальних управлінських рішень, що свідчить про її наближеність за сенсом до консультивання, консалтингу. До дорадчої функції можна віднести надання порад щодо оцінки альтернативних рішень, розробки стратегії, організації системи внутрішнього контролю підприємства [3].

Отже, прогнозна, дорадча функції не властиві регламентованому аудиту, вони спрямовані на виконання завдань більш широкого діапазону – завдань з надання впевненості або інших послуг у структурі аудиторської діяльності.

В рамках проблематики дослідження функцій податкового аудиту у контексті міжнародних вимог аудиту увагу представляють саме функції, пов'язані з виконанням завдань з надання достатньої впевненості. У цьому сенсі податковому аудиту притаманні ті ж самі функції, що і традиційному аудиту. Але за домовленістю сторін завдання з надання достатньої впевненості може бути частиною більшого завдання, у межах якого виконуються:

- завдання з надання достатньої впевненості (власне податковий аудит);
- послуги у сфері податкового прогнозування, рекомендацій щодо оптимізації податкових платежів тощо).

Отже, визначення функцій податкового аудиту, виявлення системної взаємозалежності між функціональними процесами та їх зворотного зв'язку сприяють побудові функціональної моделі податкового аудиту, та в цілому уможливають подальші дослідження у сфері податкового аудиту.

Література

1. Ким Н.В. Методологические и институциональные проблемы аудита [Електронний ресурс]: дис... доктора екон. наук : 08. 00. 12 : в 2 т. / Наталья Васильевна Ким. – Краснодар, 2008. – Т. 1. – 342 с. ; Т. 2. – 112 с. –Режим доступу: <http://economy-lib.com/metodologicheskie-i-institutsionalnye-problemy-audita>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року, частина 1, 2 [Електронний ресурс]: Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська Палата України, Київ. 2014 – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf
3. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти [Електронний ресурс]: автореф. дис... на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 / О.А. Петрик. – Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 34с. – Режим доступу: http://www.br.com.ua/referats/dysertacii_ta_autoreferaty/121163.htm
4. Рядская 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.
5. Шалімова Н. С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України [Електронний ресурс]: автореф. дис на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук /

Н. С. Шалімова. – Київ, 2013. – 33 с. – Режим доступу: [http://liber.onu.edu. Ua /
орacunicode/index. php?url = / notices /index / IdNotice: 599751/Source:default](http://liber.onu.edu.ua/oracunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:599751/Source:default)