

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.3.53](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.3.53)

УДК 336.225.674

*В. А. Таращенко,
к. е. н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу,
Університет державної фіскальної служби України
ORCID: 0000-0002-4873-982X*

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: ПІДХОДИ ДО ТЛУМАЧЕННЯ

*V. Tarashchenko
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Audit and Economic Analysis,
University of the State Fiscal Service of Ukraine*

TAX AUDIT: APPROACHES TO INTERPRETATION

В статті досліджено основні підходи до тлумачення дефініції «податковий аудит». Встановлено, що, попри широке використання в науці та практиці дефініції «податковий аудит», у вітчизняному законодавстві відсутнє визначення даного виду перевірок. Виділено два основні підходи до тлумачення податкового аудиту: аудиторський та контролюючий. Проаналізовано сильні та слабкі аргументи представників даних підходів. Проаналізовано використання дефініції «податковий аудит» за кордоном. Встановлено, що за кордоном як державні органи, так і незалежні аудиторські компанії поняття податкового аудиту використовують по відношенню до перевірок, здійснюваних податковими органами, тоді як здійснення перевірок у сфері оподаткування незалежними аудиторськими компаніями відносять до перевірок дотримання податкового законодавства, які не є аудитом по суті. Обґрунтовано, що дефініція «податковий аудит» не може бути денотатом по відношенню до обох перевірок, оскільки має місце наявність відмінностей у механізмові здійснення податкового аудиту незалежними аудиторами та контролюючими органами. Запропоновано застосування таких предикаторів як «державний податковий аудит» та «незалежний податковий аудит».

The article explores the main approaches to interpreting the definition of "tax audit". It is established that, despite the widespread use in the science and practice of the definition of "tax audit", there is no definition of this type of checks in national legislation. According to the results of the research, two main approaches to the interpretation of tax audit are identified: audit and controlling. The strengths and weaknesses of the justifications for these approaches are analyzed. Proponents of the audit approach as arguments for conducting a tax audit indicate that the supervisory authorities in their activities are not governed by the Law of Ukraine "On audit of financial statements and auditing" and the standards of audit activity. Proponents of the controlling approach point to the procedural nature of tax authorities' actions in tax auditing. The use of the definition of "tax audit" abroad is analyzed. Installed. that both public authorities and independent audit firms use the notion of tax audit in relation to audits performed by tax authorities, while audits performed by independent audit firms are related to tax compliance audits that are not substantive audits. It is justified that the definition of "tax audit" cannot be denotated in relation to

both audits, since there are differences in the mechanism of tax audit by independent auditors and controlling bodies. The use of such predictors as "state tax audit" and "independent tax audit" is proposed and their author's vision is disclosed. State tax audit is proposed to understand the system of relations between state control authorities and taxpayers regarding the organization and verification of taxpayers' activity in compliance with the current legislation and standards, establishing the correctness of the calculation of taxes, fees (mandatory payments) and completeness of their payment to the budget, the correctness of filling in and filing tax and financial statements, summarizing the results of the audit, reviewing its results. The concept of independent tax audit is a historical connotation of the word, when for a long time in this case the basic concept of "audit" was used exclusively within the framework of national legislation on independent audit. An independent tax audit is offered to understand the tasks of providing sufficient assurance.

Ключові слова: *податковий аудит; державний податковий аудит; незалежний податковий аудит; податкова перевірка; семантичний підхід до податкового аудиту; аудит.*

Keywords: *tax audit; state tax audit; independent tax audit; tax audit; semantic approach to tax audit; audit.*

Постановка проблеми. Історія податкових фінансів свідчить, що податки були, є, і, допоки не буде винайдено нових, здатних повністю їх замінити, джерел, залишаються основним джерелом наповнення бюджету будь-якої демократичної держави. Проте, не зважаючи на розмаїття наукових шкіл, котрі пояснюють необхідність сплати податків, завжди існував певний прошарок платників податків, котрі при сплаті податків намагалися або уникнути оподаткування, або деякою мірою в результаті різних схем мінімізувати сплату податків. Ті ж платники податків, котрі усвідомлюють важливість оподаткування, намагаються, добросовісно сплачуючи податки, уникати ситуацій виникнення в силу різних обставин податкових помилок, котрі можуть призвести до сплати штрафних санкцій. Наведене зумовило виникнення потреби перевірки нарахування та сплати податків як зі сторони держави, так і самими платниками податків шляхом здійснення податкового аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню податкового аудиту присвячено низку наукових праць, серед яких варто виокремити дослідження таких вчених, як Артюх О. В., Костюк Б. В., Кругла Н.М., Симоненко В.К. та ін. Проте, не зважаючи на досить широке розповсюдження терміну в науковій та практичній діяльності, дефініція «податковий аудит» відзначається дискусійністю тлумачення.

Формування цілей дослідження. Метою даної статті є розгляд існуючих підходів до тлумачення податкового аудиту, виявлення їх переваг та недоліків, формування власного розуміння даного поняття.

Виклад основного матеріалу. В практичній діяльності контролюючих органів, аудиторських фірм та суб'єктів господарювання часто використовується поняття податкового аудиту. Однак відсутність законодавчого визначення терміну «податковий аудит» створила ситуацію, в якій даний термін хоч і використовується досить активно, але кожен, хто його використовує, вкладає в нього, як правило, своє розуміння.

Аналіз наукових праць з питань сутності податкового аудиту дає змогу зробити висновок, що отримані науковцями результати ґрунтуються на різних підходах до розуміння можливості здійснення податкового аудиту контролюючими органами, що породжує розбіжності у їх поглядах.

Не зважаючи на існування в структурі на той час Державної фіскальної служби України Департаменту аудиту, котрий до середини 2016 року називався Департаментом податкового та митного аудиту, низка науковців (умовно назвемо їх прихильниками «аудиторського» підходу) вважає, що здійснення податкового аудиту є виключно одним із завдань незалежного аудиту. В своїх дослідженнях вони акцентують увагу, що термін «аудит» в контексті Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» - це «аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [1]. Оскільки контролюючі органи в своїй діяльності не керуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та стандартами аудиторської діяльності, остільки вони не мають права проводити податковий аудит. Взявши вказане твердження за основу, окремі науковці, котрі проводять свої дослідження в царині аудиту податків та оподаткування, висловили власне бачення дефініції «податковий аудит».

Наприклад, О.В. Артюх, шляхом аналізу нормативно-правової регламентації понять «аудит», «завдання з надання впевненості» та сучасної аудиторської практики у сфері аудиту податків запропонував власну редакцію дефініції «податковий аудит»: «податковий аудит – це завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги у прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно вимог користувачів» [2].

Б.В. Костюк в своєму дослідженні робить висновок, що «податковий аудит – це комплексна та незалежна перевірка податкового обліку підприємства, правильності нарахування й сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності підприємства» [3, с.125]. При цьому науковець зазначає і недоліки дефініції, зумовлені існуючою практикою аудиту в Україні: податкова складова аудиту сьогодні слабо регламентована діючими нормативними документами; не врегульовано ряд суттєвих питань, що визначають технологію податкового аудиту, відсутні чіткі рамки податкової складової аудиту; відсутні методичні розробки з організації та проведення податкового аудиту [3, с.128].

Вбачаючи податковий аудит як один з елементів податкового контролю, К.П. Проскура обґрунтовує доцільність впровадження інституту податкових аудиторів у системі державного податкового контролю та передачі податковим аудиторам частини функцій контролюючих органів щодо здійснення податкових перевірок, визначення організаційних та методичних засад податкового аудиту. Проведення податкового аудиту має здійснюватися незалежними аудиторськими фірмами (аудиторами). За результатами аудиторської перевірки податкової звітності платники податків будуть самостійно нараховувати суми недоїмки та фінансових санкцій за виявленими аудитором порушеннями податкового законодавства [4, с.46].

Не піддаючи сумніву можливості перевірки сплати податків та оподаткування незалежними аудиторами, питання здійснення податкового аудиту виключно незалежними аудиторами залишається дискусійним. Встановлене законодавством визначення аудиту стосується перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. Передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності, складання податкових декларацій та звітів, представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді відноситься до інших аудиторських та неаудиторських послуг. В переліку Міжнародних стандартів аудиту, якими керуються в своїй діяльності незалежні аудитори, окремого стандарту, який би розглядав методику проведення аудиту податкової звітності, немає.

Представники іншого підходу – умовно назвемо його «контролюючий підхід» - вважають, що можливість здійснення податкового аудиту мають і контролюючі органи. За їх переконанням, податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це – процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок [4, с.29; 5, с.387]. На нашу думку, дана дефініція не містить у собі ті ознаки, котрі відображають специфічні особливості поняття від суміжних з ним і репрезентують його. Погоджуючись з тим, що перевірка платників податків, як і будь-які інші дії контролюючих органів, є процесуальною дією, варто вказати на неоднозначність тлумачення мети. Адже податковий аудит є лише однією з форм фінансового контролю. Таким чином, наведене визначення, на нашу думку, більше розкриває сутність податкового контролю, а не податкового аудиту, а тому потребує уточнення.

Більш вдалою та точною дефініцією є визначення податкового аудиту як системи відносин між контролюючими органами та платниками податків із приводу встановлення об'єкта перевірки, організації та проведення перевірки сукупності показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам, встановлення правильності нарахування суми податків, зборів (обов'язкових платежів) та повноти їх сплати до бюджету, підведення підсумків проведення перевірки, ознайомлення з її результатами та надання консультацій платнику щодо усунення та недопущення у майбутньому знайдених під час перевірки недоліків [6, с.176]. Недоліком такого визначення можна вважати відсутність вказівки на перевірку податкової та, у контексті перевірки податку на прибуток, фінансової звітності.

Кожен з вказаних підходів має як переконливі обґрунтування, так і певні недоліки у формулюваннях. Формуванню власного бачення дефініції «податковий аудит», на думку автора, заважає наявність саме потужних обґрунтувань представників кожного з підходів щодо права використовувати дане поняття. Наявність визначення аудиту в вітчизняному законодавстві про незалежний аудит та Міжнародних стандартах аудиту потужно підсилює позицію прихильників підходу до здійснення податкового аудиту виключно незалежними аудиторами. Проте не можна не погодитися і з думкою про процесуальність дій контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок.

Таким чином, створилася ситуація, за якої представники обох підходів вважають про істинність саме своїх обґрунтувань та належність права проводити податковий аудит. Умовно можна було б припустити, що податковий аудит мають право здійснювати як незалежні аудитори, так і контролюючі органи. Проте наявність відмінностей у механізмові здійснення податкового аудиту незалежними аудиторами та контролюючими органами вказує на те, що в цілому дефініція «податковий аудит» не може бути денотатом по відношенню до

перевірок, здійснюваних вказаними вище суб'єктами. Адже за нормами лінгвістичної семантики кожне поняття повинне мати десигнативне визначення, тобто слово має означати ті ознаки, які повинен мати предмет чи явище, щоб це слово було до нього віднесене.

Зважаючи на те, що слово «аудит» є іншомовного походження і походить від англійського «audit», доцільно проаналізувати використання даного поняття за кордоном як з точки зору незалежних аудиторських компаній, так і інституцій у сфері державного фінансового контролю.

В Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої в 1977 році делегатами IX Лімського Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і яка по праву вважається Хартією аудиту державних фінансів, термін «audit» в офіційній українській версії ототожнюється з поняттям контролю, а «tax audit» - в статті 20 Декларації визначається як контроль за надходженням податків, здійснюваний Вищим органом контролю державних фінансів [7].

На офіційному сайті відомої аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers в описі пропонованих аудиторських послуг зазначено, що компанія здійснює перевірку дотримання податкового законодавства (tax compliance) до проведення податкової перевірки (tax audit) [8].

Таким чином, за кордоном як державні органи, так і незалежні аудиторські компанії поняття податкового аудиту використовують по відношенню до перевірок, здійснюваних податковими органами, тоді як здійснення перевірок у сфері оподаткування незалежними аудиторськими компаніями відносять до перевірок дотримання податкового законодавства, які не є аудитом по суті.

З точки зору лінгвістичної семантики, «привласнення» терміну «податковий аудит» прихильниками «аудиторського» підходу можна пояснити історичною коннотацією слова, коли тривалий час використання в даному випадку базового поняття «аудит» відбувалося виключно в межах вітчизняного законодавства про незалежний аудит.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Узагальнюючи отримані результати, можемо зробити висновок, що підхід до трактування податкового аудиту з позиції лінгвістичної семантики потужно підсилює обґрунтування тих науковців та практиків, котрі вважають, що паралельно з незалежним аудитом та аудиторськими послугами у сфері оподаткування поняття податкового аудиту може використовуватися і до перевірок, здійснюваних податковими органами. В такому випадку, використовувати поняття податкового аудиту та мати право на його проведення мають як податкові органи, так і незалежні аудитори. Однак в семантичному компоненті даному поняттю повинні бути зіставлені два відмінних один від одного семантичних уявлення, щоб вони стали адекватним відображенням семантичних знань про мову. На нашу думку, цього можна досягти шляхом застосування таких предикаторів як «державний податковий аудит» та «незалежний податковий аудит». Під державним податковим аудитом варто розуміти систему відносин між державними контролюючими органами та платниками податків із приводу організації та проведення перевірки діяльності платників податків відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам, встановлення правильності нарахування суми податків, зборів (обов'язкових платежів) та повноти їх сплати до бюджету, правильності заповнення та подання податкової і фінансової звітності, підведення підсумків проведення перевірки, ознайомлення з її результатами. Оскільки поняття незалежного податкового аудиту є історичною коннотацією слова «аудит», то під ним варто розуміти завдання з надання достатньої впевненості, що приймається та виконується аудитором у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту.

Використання запропонованих понять дозволяє удосконалити понятійний апарат теорії та практики оподаткування, сприятиме науковому обґрунтуванню подальших досліджень у сфері аудиту та оподаткування.

Література.

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 року № 2258-VIII І. // Сайт законодавства Верховної ради України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
2. Артюх О. В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості / О. В. Артюх // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 12. - С. 235-238. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55
3. Костюк Б. В. Організація податкового аудиту на підприємстві / Б. В. Костюк // Економіка і регіон. - 2015. - № 1. - С. 124-129. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22.
4. Кругла Н.М. «Податковий аудит» - це напрямок аудиторської діяльності чи процесуальні дії контролюючих органів? / Н.М. Кругла // Фінансовий простір. - № 3 (23). - 2016 – С.26-30 - Режим доступу: <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16knmdko.pdf>
5. Симоненко В.К. Правові засади проведення податкового аудиту органами ДФС України / В.К. Симоненко, Б. В. Костюк // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. - Економічні науки. – 2017. – С. 384-392
6. Ревуцька Л. Податковий контроль та податковий аудит: взаємозв'язок понять / Л.Ревуцька // Світ фінансів. – 2006. – № 3. – С. 171–180.
7. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів: Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001

8. Tax Audit Support [Електронний ресурс] / Офіційний сайт PricewaterhouseCoopers – Режим доступу: https://www.pwc.com/mn/en/services/tax_audit_support.html

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine «On audit of financial statements and auditing», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (Accessed 29 February 2020)
2. Artiukh O. V. (2015), «Tax audit as a task of providing sufficient confidence», *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*, [Online], vol. 12, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55 (Accessed 29 February 2020).
3. Kostiuk B. V. (2015), «Organization of tax audit at the enterprise», *Ekonomika i rehion*, [Online], vol. 1, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22 (Accessed 29 February 2020)
4. Kruhla N.M. (2016), «Is “tax audit” the direction of audit activity or procedural actions of supervisory authorities?», *Finansovyj prostir*, [Online], vol. 3(23), available at: <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16knmdko.pdf> (Accessed 29 February 2020)
5. Symonenko V.K., and Kostiuk B. V. (2017), «Legal principles of tax audit by the State Tax Service of Ukraine», *Visnyk Chernivets'koho torhovel'no-ekonomichnoho instytutu. - Ekonomichni nauky*, pp. 384-392
6. Revuts'ka L. (2006), «Tax control and tax audit: the relationship of concepts», *Svit finansiv*, vol. 3, pp. 171–180.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2020), «The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts», available at: [http:// https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001](http://https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001) (Accessed 29 February 2020)
8. PricewaterhouseCoopers (2020), «Tax Audit Support», available at: https://www.pwc.com/mn/en/services/tax_audit_support.html (Accessed 29 February 2020)

Стаття надійшла до редакції 04.03.2020 р.