

Mariia Shyhun¹*Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine***Andrii Zhuravel²***Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine*

Tax Audit and Tax Control: Interaction Model and Legislative Regulation

Abstract. Calculations for taxes and payments are one of the key areas of accounting and the object of tax control and audit at any enterprise. The interaction of tax inspectors and auditors and their relations with tax-paying enterprises within the framework of their inspection are insufficiently regulated by law. The article is devoted to disclosing the procedures and features of the legislative regulation of tax audit in the system of interaction of taxpayers, control bodies and audit companies. To emphasize the existing features of tax audit carried out by independent audit firms and tax audit carried out by fiscal authorities, the authors use two definitions: tax audit and tax control. Taking into account the differences between the tax audit and tax control, it is recommended to legislate the concept of tax audit and tax consulting services at the level of normative legal acts in the field of audit activity. Based on the data of the conducted survey of accountants, the reasons for fines and VAT surcharges were revealed. The model of the relationship between taxpayers, subjects of audit activity and tax authorities is substantiated and described. Applying this model will increase the quality of independent audit and tax control and the trust of stakeholders in the financial and tax reporting of enterprises. In addition, it will reduce the financial risks to taxpayers and society's costs for maintaining the tax control system. Within the framework of this model, under certain circumstances, tax authorities can get acquainted with the results of audits by independent auditors drawn up in a separate document in the part of tax calculations. Quality control of an independent tax audit can be carried out by the Body of Public Supervision of Auditing Activities or the Audit Chamber of Ukraine within the framework of general quality control of audit services and indirectly by tax authorities during a tax control. Accordingly, the interaction between these subjects can create additional opportunities to strengthen the quality control of auditing activities as a whole.

Keywords: tax audit, tax control, tax consulting services, audit report, audit extract.

Suggested Citation

Shyhun, M., Zhuravel, A. (2022). Tax Audit and Tax Control: Interaction Model and Legislative Regulation. *Oblik i finansy*, 3(97), 46-55. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3\(97\)-46-55](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-46-55)

Марія Шигун*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна***Андрій Журавель***Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна*

Податковий аудит і податковий контроль: модель взаємодії та законодавче регулювання

Анотація. Розрахунки за податками та платежами є однією з ключових ділянок бухгалтерського обліку та об'єктом податкового контролю та аудиту на будь-якому підприємстві. Взаємодія податкових інспекторів і аудиторів, а також їх відносини з підприємствами – платниками податків в рамках їх перевірки є недостатньо регламентовані законодавчо. Стаття присвячена розкриттю процедур та особливостей законодавчого регулювання податкового аудиту в системі взаємодії платників податків, контролюючих органів та аудиторських компаній. Для підкреслення наявних особливостей податкового аудиту, що здійснюється незалежними аудиторськими фірмами, та податкового аудиту з боку фіскальних органів, в цьому дослідженні автори використовують дві дефініції: податковий аудит та податковий контроль.

¹ **Mariia Shyhun**, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0003-1660-9534

² **Andrii Zhuravel**, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0001-6731-1637

E-mail: zhuravelandrii@gmail.com (Corresponding author)

Зважаючи на відмінності в особливостях їх здійснення та цілях, рекомендовано законодавчо закріпити поняття податковий аудит та послуги з податкового консультування на рівні нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності. На основі даних проведеного анкетування бухгалтерів розкрито причини штрафних санкцій та донарахувань сум ПДВ. Обґрунтовано та описано модель взаємовідносин між платниками податків, суб'єктами аудиторської діяльності та податковими органами, апробація якої дозволить підвищити якість незалежного аудиту та податкового контролю, збільшить довіру стейкхолдерів до фінансової та податкової звітності підприємств, зменшить фінансові ризики платників податків та витрати суспільства на утримання системи податкового контролю. В рамках даної моделі податкові органи за певних обставин мають змогу ознайомлюватись із результатами аудиту незалежних аудиторів, оформлених в окремому документі в частині розрахунків за податками.

Ключові слова: податковий аудит, податковий контроль, послуги з податкового консультування, аудиторський звіт, витяг,

Постановка проблеми. Виконуючи фіскальну функцію, розрахунки за податками, в тому числі за ПДВ, є предметом особливої уваги як підприємств, при здійсненні облікових процедур та формуванні звітних показників, так і податкових органів, що адмініструють та контролюють виконання чинних положень нормативно-правових актів. Взаємовідносини між підприємствами та податковими органами регламентується Податковим кодексом України (далі – ПКУ).

Розрахунки за податками і платежами є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, центральним об'єктом контролю для податкових органів, одним з ключових напрямів аудиторського підтвердження фінансової звітності. Разом з тим, чинне законодавство не регулює діяльність аудиторських компаній в сфері аудиту податків. Також мають місце суперечності у позиціях вітчизняних дослідників щодо визначення мети, завдань податкового аудиту та власне використання дефініцій «податковий аудит», «аудит податків», «податковий контроль». Наслідком такого стану є відсутність достатньої уваги дослідників до процедур перевірки розрахунків з ПДВ, особливо після обов'язкового переходу великих підприємств на облік та звітність за МСФЗ.

Однією з сучасних законодавчих новацій є прийняття у 2021 р. Наказу № 561, що зобов'язує підприємства надавати до податкової служби для проведення документальної перевірки стандартний аудиторський файл в електронній формі (далі – SAF-T UA) з метою оптимізації процесу податкового контролю [1]. З 2025-го року подання такого файлу буде обов'язковим для великих платників податків, а з 2027-го – для всіх платників податків.

Дослідження практики показало, що на сьогодні підприємства ще не розпочали підготовку до формування SAF-T UA у власній обліковій системі й часто очікують на допомогу обслуговуючих аудиторських фірм. Останні, будучи обмеженими технічними особливостями облікових систем клієнтів, звертаються до компаній, що надають послуги підтримки облікових систем, з метою реалізації звіту SAF-T UA, або надання рекомендацій, яким чином його можна сформулювати на базі існуючих стандартних звітів програм з обліку.

Наведені факти підкреслюють необхідність розвитку нормативно-правового забезпечення в

частині податкового аудиту, який проводиться незалежними аудиторськими фірмами, а також його взаємозв'язку з системою податкового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання перевірки розрахунків за податками й платежами, а також підтвердження достовірності податкової звітності є предметом наукової дискусії багатьох вітчизняних вчених і дослідників. Як зауважує В.А. Тарашенко [2], можна виділити дві групи авторів: група «аудиторського підходу», котра вважає податковий аудит завданням виключно незалежного аудиту, та група «контролюючого підходу», згідно якої державні фіскальні органи при проведенні податкових перевірок здійснюють також по суті податковий аудит.

Опрацювання наукових джерел відображає також відсутність однозначності в частині визначення «податкового аудиту». Зокрема, Б.В. Костюк вважає податковий аудит комплексною та незалежною перевіркою податкового обліку підприємства, правильності нарахування й сплати податків, оцінювання податкових ризиків у його діяльності [3, с. 125]. Наполягаючи на тому, що податковий аудит має більше змістовне наповнення, аніж аудит податкової звітності [4, с. 235-236], О.В. Артюх визначає його як «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...» [5, с. 237]. М.С. Олянецька та Ю.П. Мельник звертають увагу на різні нормативно-правові акти, якими регулюється проведення податкових перевірок, а також на відсутність чіткого визначення податкового аудиту в чинному законодавстві України [6, с. 137-138].

Як пише В.А. Тарашенко, закордоном дефініція «податковий аудит» використовується щодо перевірок здійснюваних податковими органами, тоді як перевірку аудиторських фірм відносять до перевірки дотримання податкового законодавства, які не є по суті аудитом [2]. Також пропонує окремо виділяти податковий аудит О.І. Малишкін, який розмежовує окремо такі види аудиту як фінансовий, аудит податків та податковий аудит (державний) [7,

с. 23]. Дослідник рекомендує розробку окремого міжнародного стандарту у формі ПМПА «Розгляд податкових питань під час аудиту фінансової звітності» [8, с. 212], визначає мету, предмет та завдання аудиту податків.

Н. Кульчицька та Т. Яковець визначають податковий аудит як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства, що здійснюється або з метою виявлення всіх неточностей, що мали місце при складанні фінансової та бухгалтерської звітності, або з метою усунення невідповідностей з податковим законодавством [9, с. 24]. Науковці також звертають увагу на невизначеність сутності аудиту податкової звітності, його мети, завдань, принципів проведення, а також на відсутність єдності підходів до проведення перевірки податкової звітності. Ними також підкреслюється проблема перевірки розрахунків за податками і платежами, що проводиться переважно з позицій підтвердження фінансової звітності [9, с. 22]. Хоча надане авторами формулювання податкового аудиту не може бути коректним по відношенню до аудиту податкових розрахунків на предмет перевірки дотримання податкового законодавства, проте позитивним є факт окреслення загального алгоритму проведення податкового аудиту [9, с. 26].

Дискусійним є твердження О.Г. Красоти щодо податкового аудиту як незалежної перевірки податкового обліку, зокрема з метою оптимізації оподаткування [10, с. 344-345]. Подібної думки притримуються також Н. Кульчицька та Т. Яковець, які стверджують, що аудитор під час податкового аудиту намагається вирішити питання обліку податків з дотриманням інтересів замовника [9, с. 24]. На нашу думку, такий підхід до здійснення аудиту може суперечити принципу професійного скептицизму, отриманню достовірних результатів, оскільки рекомендації щодо зміни облікової політики підприємства з метою мінімізації податкових витрат є радше предметом надання послуг з консультування, аніж завданням податкового аудиту.

Також дискусійним залишається питання ідентифікації суб'єктів податкового аудиту. Зокрема, К.П. Проскура обґрунтовує необхідність запровадження інституту податкових аудиторів з числа аудиторських компаній, які візьмуть на себе частину функцій контролюючих органів [11, с. 46]. О.І. Малишкін аналізує проблему взаємодії недержавних аудиторських компаній з державними органами контролю у сфері оподаткування та пропонує варіанти нормативного закріплення методичних засад перевірки податкової звітності в процесі аудиту [8, с. 210-211].

Досліджуючи можливість здійснення податкового аудиту аудиторськими фірмами, Н.А. Щербак та О.Г. Кротова пропонують перелік робочих документів аудитора та відмічають необхідність закріплення на законодавчому рівні запобіжних заходів та вимог щодо мінімізації ризиків надання аудитором некоректного аудиторського висновку в результаті податкового аудиту [12, с. 271, 273].

Критичний огляд літератури в сфері аудиту розрахунків за податками і платежами свідчить про відсутність єдиного підходу до визначення завдань такого аудиту, його виконавців та порядку врегулювання відносин між суб'єктами аудиторської діяльності, підприємствами та податковими органами.

У зв'язку з цим, **метою статті** є визначення змісту процедур та особливостей законодавчого регулювання податкового аудиту в системі взаємодії платників податків, контролюючих органів та аудиторських компаній.

Виклад основного матеріалу. Основним законом, який регулює процес оподаткування та контроль за його здійсненням є Податковий кодекс України [13]. Стаття 41 ПКУ дає визначення контролюючим органам, що забезпечують дотримання законодавства з питань оподаткування (податкові органи) та митної справи й оподаткування митом (митні органи). Відповідно до статті 19¹-19³ ПКУ, контролюючі органи забезпечують можливість виконання норм ПКУ завдяки адмініструванню податків, зборів та платежів; організації обміну інформацією; наданні консультацій; здійсненню контролю за дотриманням строків подання податкових звітів, коректності відображеної в ній інформації та забезпеченню стягнення передбачених законом штрафних санкцій за порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. При цьому податок на додану вартість є об'єктом контролю як податкових, так і митних органів.

Контролюючі органи мають беззаперечне законодавчо визначене право здійснювати податковий контроль, який визначається статтею 61 ПКУ як «система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів». Здійснення податкового контролю відбувається переважно у формі перевірок дотримання податкового законодавства, які регламентуються Главою 8 «Перевірки» ПКУ (статті 75-86).

Для підкреслення наявних особливостей податкового аудиту, що здійснюється незалежними аудиторськими фірмами, та податкового аудиту з боку фіскальних органів, в цій статті будемо використовувати дві дефініції:

1) *податковий аудит* щодо виконання процедур підтвердження незалежними аудиторськими фірмами;

2) *податковий контроль* стосовно діяльності державних контролюючих органів, що проводиться відповідно до чинного законодавства.

Для розкриття можливого формату налагодження продуктивних комунікацій між підприємствами-платниками податків, аудиторськими фірмами, що проводять податковий аудит, та податковими

органами, візьмемо за основу операції з ПДВ та розглянемо основні принципи, за якими реалізується податковий контроль з ПДВ, зокрема:

1) **ведення обліку платників податків** – інформація щодо платників ПДВ доступна у відповідному Реєстрі платників ПДВ;

2) **забезпечення можливості виконання норм ПКУ** – проявляється у наданні консультацій, публікації офіційних роз'яснень та підтримці інформаційно-технічного забезпечення з боку фіскальних органів. Наприклад, процес обліку операцій з ПДВ в частині зобов'язань та кредиту з ПДВ супроводжується формуванням податкових документів та їх обміном між контрагентами таких операцій через базу Єдиного реєстру податкових накладних (далі – ЄРПН). Такий централізований підхід дозволяє мінімізувати ризики випадкових помилок і потенційних шахрайських дій з боку суб'єктів економічних відносин, а також надає впевненість платникам податків у коректності ведення розрахунків з ПДВ;

3) **моніторинг та контроль дотримання законодавства в сфері оподаткування** – наявність Реєстру платників ПДВ та ЄРПН забезпечує можливість постійного контролю своєчасності й

коректності нарахування та сплати ПДВ. Наприклад, підприємство не може з власних міркувань збільшити кредит з ПДВ на суму ПДВ, відображеного у первинному документі від контрагента, якщо такий контрагент не є платником ПДВ (в такому випадку первинний документ складений невірно), або якщо відповідна податкова накладна з різних причин не була зареєстрована у ЄРПН (ст. 198.6 ПКУ);

4) **нарахування та стягнення штрафних санкцій** – є інструментом стимулювання дотримання податкового законодавства, а також джерелом наповнення державного бюджету.

Проведені нами анкетування бухгалтерів вітчизняних підприємств показали, що виставлені підприємствам штрафні санкції та здійснені донарахування за результатами податкового контролю мають як спільні, так і відмінні причини виникнення (табл. 1).

Випадкові помилки та неправильне тлумачення податкового законодавства є прикладами прояву помилок внаслідок дії людського чинника, що призводять як до нарахування штрафних санкцій, так і до донарахування сум ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.

Таблиця 1

Причини штрафних санкцій та донарахувань сум ПДВ

Причини	Штрафні санкції	Донарахування
Випадкові помилки користувачів реєстраційної системи	+	+
Неправильне тлумачення податкового законодавства	+	+
Неможливість повністю автоматизувати процес обліку ПДВ	+	-
Стислі терміни реєстрації податкових документів	+	-
Приховані проблеми облікової системи	+	+

Джерело: дані анкетування бухгалтерів вітчизняних підприємств (2019-2021 рр.), проведеного авторами.

Відсутність автоматизації процесу або неможливість повністю автоматизувати процес через складність податкового законодавства, в поєднанні зі стислими термінами реєстрації податкових документів, часто призводить до некоректного внесення даних щодо операцій з ПДВ до реєстру і, як наслідок, стає причиною нарахування штрафних санкцій. Така ситуація зустрічається зазвичай у великих платників податків, зокрема ритейлерів. Останні формують в день десятки, іноді сотні розрахунків для коригування зобов'язань з ПДВ. Відповідно до особливостей складання таких податкових документів, кожен наступний можна з впевненістю безпомилково сформулювати лише після реєстрації у ЄРПН попереднього. При цьому існують складні випадки, коли на формування та/або перевірку розрахунку коригування бухгалтер витрачає багато часу (наприклад, при отоварюванні подарункових карт або зміні номенклатури товарів в окремих випадках).

Ефективним інструментом, який дозволяє мінімізувати ризики збільшення грошових зобов'язань перед бюджетом, є податковий аудит [9, с. 24; 10, с. 344 та ін]. Податковий аудит являє собою комплекс процедур з планування, організації,

реалізації та оцінки використання визначеної облікової політики підприємства, особливостей обробки та зберігання інформації в обліковій системі підприємства та відображення у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, перевірки коректності, своєчасності та повноти нарахування податків і податкових платежів, своєчасності та повноти здійснення платежів за податками, а також правильності формування податкової звітності та її достовірності.

По своїй суті податковий аудит може бути як інструментом податкового контролю з боку фіскальних органів, так і дієвим засобом незалежного підтвердження достовірності інформації з боку аудиторських компаній. Разом з тим, сьогодні податковий аудит не визначений як самостійний вид контролю, так само як і самостійний вид аудиторських процедур, що послаблює його ефективність.

Прийняття окремого Міжнародного стандарту аудиту щодо застосування процедур в межах податкового аудиту на сьогодні є ускладненим у зв'язку із значним різноманіттям податків в різних країнах, особливостями їх адміністрування, неузгодженостями між міжнародними та

національними стандартами обліку та іншими чинниками. Також слід приймати до уваги, що взаємодія аудиторських компаній та податкових органів по відношенню до підприємств часто має антагоністичний характер, що, зокрема, має наслідком участь у судових процесах, у яких аудиторські компанії стають на захист інтересів платників податків.

З метою оптимізації діяльності платників податків, незалежних аудиторів та контролюючих органів, система їх взаємовідносин і зв'язків має бути переглянута в частині податкових питань. Пропонований варіант такої схеми взаємодії, яка забезпечує аудиторську підтримку інтересів

підприємств-платників податків, наведений нижче (рис. 1).

Запропонована схема взаємодії між трьома учасниками економічних відносин в першу чергу покликана підвищити ефективність таких відносин. Детальніше розглядаючи запропоновану модель аудиторської підтримки інтересів підприємств-платників податків, виходимо з того факту, що сфера оподаткування становить значний суспільний інтерес, а збалансована та законодавчо унормована взаємодія незалежних аудиторів, підприємств та податкових органів є запорукою успішного функціонування економіки держави.



Рис. 1. Схема забезпечення аудиторської підтримки інтересів підприємств-платників податків

Джерело: розроблено авторами.

Під час незалежного аудиту перевірка достовірності статей фінансової звітності, що стосуються податків, є невід'ємною частиною загального процесу підтвердження та висловлення думки аудитора. Щільний зв'язок між результатами аудиту фінансової звітності в частині податкових розрахунків та податкового контролю визначається тим фактом, що бухгалтерський облік діяльності та нарахування й сплата податків є суміжними процесами на підприємстві. До прикладу, результати аудиту операцій з товарними запасами ув'язані і мають прямий вплив на аудит розрахунків з ПДВ (як

одна з причин – необхідність донараховування зобов'язань з ПДВ при списанні матеріальних цінностей, якщо при їх закупівлі було отримано й включено до обліку податковий кредит в сумі ПДВ [13, ст. 198.5]).

Відповідно, результати аудиту фінансової звітності можуть бути корисними під час проведення податкових перевірок для обох сторін: підприємства-платника податків та контролюючих органів. Перші можуть скористатись отриманою впевненістю за результатами аудиту і посилити свою аргументацію при спілкуванні з представниками податкових

органів, а другі отримають готову інформацію за результатами виконання аудиторських процедур, що полегшить подальше виконання процедур податкового контролю, а також потенційно зменшить ймовірність недобросовісного виконання обов'язків контролюючими органами.

Враховуючи наявність такого зв'язку між процедурами незалежного аудиту й податкового контролю, а також можливість захистити інтереси платників податків, пропонуємо за результатами незалежного аудиту фінансової звітності формувати окремий документ «Витяг із аудиторського звіту щодо податкових розрахунків» (*дали* – Витяг), та надавати його клієнту аудиту як додаток до Звіту незалежного аудитора. Такий Витяг може мати законодавчо закріплену структуру задля подальшого полегшення аналізу його інформації як при проведенні податкового контролю, так і при розгляді податкових суперечок в судових органах. Надання Витягу податковим органам не повинно бути обов'язковим і має ґрунтуватись на рішенні самого підприємства.

Згідно п. 3, 5, 7, 11 (а) МСА 200, основною ціллю аудиту є перевірка фінансової звітності з метою надання достатньої впевненості щодо відсутності у ній суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок [14]. Податкова звітність при проведенні обов'язкового аудиту залишається поза увагою аудиторів. Разом з тим, основною причиною невідповідних викривлень у фінансовій звітності є намагання суб'єктів господарювання ухилитись від сплати податків, завищуючи необґрунтовані витрати діяльності.

На нашу думку, питання оподаткування і сплати податків в Україні є ключовим при створенні передумов для включення необ'єктивних даних до фінансової звітності. Відповідно, аудит фінансової звітності повинен мати посилену компоненту та елементи податкового аудиту, в першу чергу, щодо розрахунків з ПДВ, які опосередковують більшість операцій з купівлі та продажу як основи операційної діяльності будь-якого підприємства. В процесі виконання аудиторських процедур щодо податкових розрахунків аудитор дає оцінку здійсненим операціям та сформованим податковим звітам, що мають вплив на фінансову звітність.

Важливу роль має закріплення на законодавчому рівні порядку проведення податкового аудиту, що також даватиме основу планування аудиту фінансової звітності в частині перевірки податкових розрахунків незалежними аудиторами та сприятиме наданню достатньої впевненості щодо достовірності фінансової звітності, зменшуватиме фінансові ризики платників податків, покращуватиме роботу податкових органів.

У випадку доступу до Витягу з аудиторського звіту, якщо податкова перевірка з боку податкових органів буде проводитись після проходження суб'єктом господарювання обов'язкового аудиту фінансової звітності з акцентом на підтвердження основних видів податків і податкових платежів, визначених

законодавчо суміжних із оподаткуванням сфер бухгалтерського обліку, це дозволить з одного боку посилити якість контролю оподаткування діяльності, але також і захистити інтереси платників податків від недоброякісних дій з боку податкових органів.

Майбутні зміни у законодавстві повинні включати спеціальні вимоги щодо проведення незалежного податкового аудиту аудиторськими компаніями на основі доступної на підприємстві інформації (первинних документів, реєстрів обліку, поданої звітності та інших облікових даних), з використанням стандартних процедур зустрічних співставлень з даними інших компаній, а також із заборонаю комунікації аудиторів з податковими органами в частині питань такого податкового аудиту, що може створювати загрозу необ'єктивності та упередженості думки аудитора. Такий підхід зменшить ризики прояву корупційних дій та сприятиме наступному вирішенню спірних питань суб'єктами господарювання, що проходили податковий аудит, із податковими органами індивідуально або в судовому порядку.

Для належного проведення податкового аудиту, що також впливає на якість податкового контролю, повинно бути розроблене його нормативно-правове забезпечення, яке має виключити випадки суб'єктивного тлумачення його результатів.

У разі виявлення суперечливих питань в обліку податків і податкових платежів, що впливають на діяльність підприємства, та за відсутності офіційних роз'яснень з боку податкових органів щодо таких питань, незалежний аудитор повинен проінформувати про це клієнта та рекомендувати йому подати запит до податкових органів для отримання офіційних роз'яснень. У разі отримання відповіді від податкових органів аудитор повинен врахувати її при формуванні думки та підготовці звіту. Якщо клієнт відмовляється від подання запиту до податкових органів, або податковими органами своєчасно не надано відповіді на поданий підприємством запит, тоді аудитор повинен надати застереження у звіті та розкрити суперечливі питання, перелічити всі дані та документи, які йому були надані для перевірки, та описати потенційний вплив суперечливих питань законодавства на показники фінансової або податкової звітності підприємства.

Незалежний аудитор під час проведення аудиту також має переконатись, що підприємство коректно відображає в бухгалтерському обліку розрахунки за податками і платежами незалежно від застосовуваних стандартів. Для цього аудитор слід проаналізувати облікову політику та особливості ведення обліку в інформаційній системі підприємства, визначити відповідність стану обліку та звітності затвердженим принципам облікової політики.

Вважаємо, що суттєвість щодо операцій за податками і платежами при проведенні податкового аудиту повинна бути абсолютною і вимагати повної перевірки таких операцій. Проте, враховуючи що встановлений рівень суттєвості може впливати на

планування аудиторських процедур щодо суміжних облікових процесів, а також збільшувати вартість податкового аудиту в цілому, встановлення рівня суттєвості повинно встановлюватися аудитором самостійно з урахуванням цілей, задач та обсягу податкового аудиту, визначених клієнтом під час укладання договору на проведення такого аудиту. Вартість податкового аудиту зростатиме при збільшенні глибини перевірки, тоді як сума потенційних штрафних санкцій внаслідок допущених підприємством порушень в податковому обліку, але виявлених аудитором і виправлених, потенційно знижуватиметься. З часом в системі «суттєвість-ціна-вигоди» встановиться певна рівновага, за якої підприємство зможе максимізувати вигоди при допустимих витратах на податковий аудит.

Тісний зв'язок між незалежним податковим аудитом, що виконується аудиторськими компаніями, та податковим контролем, що реалізується податковими органами, в жодному разі не свідчить про можливість їх взаємозаміни чи виключення. Незалежний податковий аудит не може замінювати податковий контроль, він покликаний надавати достатній рівень впевненості підприємству-платнику податків, а також іншим можливим користувачам, щодо коректності ведення податкових розрахунків. Податкові органи під час податкового контролю мають можливість використовувати доступну інформаційну базу (наприклад, ЄРПН у випадку аудиту розрахунків з ПДВ), що не обмежується даними одного підприємства і дозволяє виявляти зв'язані сторони. Незалежний аудитор не має доступу і можливості користуватися такими джерелами інформації. Також, враховуючи несуб'єктивний характер аудиту, така впевненість не може бути абсолютною і, відповідно, не може дозволяти підприємству спекулювати на можливому невиконанні штрафних санкцій, в тому числі донарахування зобов'язань за податками і платежами згідно з чинним законодавством.

Разом з тим, комплексний характер незалежного аудиту дозволяє застосовувати широкий спектр ефективних процедур для перевірки документів внутрішнього і зовнішнього оформлення, які забезпечують достатню глибину дослідження фактів господарського життя для формування неупередженої думки аудитора щодо достовірності операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків і платежів.

Допомога підприємству з боку суб'єкта аудиторської діяльності щодо підтвердження достовірності податкових операцій може бути корисною у різних форматах – і як частина аудиту фінансової звітності, і як самостійна аудиторська послуга. Зокрема, якщо підприємство не згодне з результатами податкового контролю, тоді результати незалежного податкового аудиту можуть надати необхідну оцінку стану податкових розрахунків підприємства. Детальний звіт, наданий аудитором, дозволяє показати ключові помилки чи порушення в податковому обліку, які підприємство може

врахувати і самостійно виправити, або підтвердити правильність таких розрахунків і виступити основою для судового оскарження результатів податкового контролю.

Форма надання результатів податкового аудиту може бути стандартною – із оформленням Аудиторського звіту, але ми рекомендуємо додатково надавати Витяг з аудиторського звіту щодо податкових розрахунків, який у скороченій формі представить отримані результати тільки з податкових питань. Такий Витяг з аудиторського звіту може бути використаний для представлення до податкових органів з вимогою щодо перегляду результатів податкового контролю або надання додаткових роз'яснень щодо таких результатів. Також Витяг може бути підставою для подання судового позову до податкових органів для оскарження некоректних результатів податкового контролю. Такий підхід дозволить зменшити суспільні витрати на ведення судових процесів при незмінних витратах підприємства на аудиторські послуги.

Окремо законодавчо має бути визначене поняття *послуг з податкового консультування*, яке вирішує інші задачі, відмінні від податкового аудиту, зокрема:

- надання рекомендацій щодо вибору або зміни системи оподаткування відповідно до виду діяльності, її обсягів, особливостей організації бізнесу та вимог законодавства;
- надання рекомендацій щодо коректного відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за податками й платежами, формування фінансової звітності підприємства незалежно від обраних стандартів;
- надання рекомендацій з оптимізації процесів бухгалтерського обліку операцій з нарахування та сплати податків й платежів у відповідності до чинного законодавства;
- перевірка коректності відображення операцій за податками й платежами й правильності формування податкової звітності підприємства;
- послуги з формування або супроводження процесу формування звіту SAF-T UA для цілей е-аудиту.

Формування звіту SAF-T UA в облікових системах є досить складним процесом, тому його формування або супроводження процесу формування обслуговуючою аудиторською фірмою може уникнути негативних сценаріїв при його підготовці бухгалтерією підприємства або технічними спеціалістами кожної великої компанії. Обидва такі сценарії можуть зменшувати довіру до такого звіту, ускладнювати зіставлення його даних з даними реєстрів бухгалтерського обліку, підвищувати ризики наявності некоректних даних та помилок, котрі важко виявити на великих масивах даних, характерних для великих платників податків.

Законодавче закріплення понять *податковий аудит* та *послуг з податкового консультування*, їх ролі, мети, завдань та ключових процедур, а також визначення чітких правил проведення податкового

аудиту аудиторськими компаніями та податкового контролю податковими органами сприятиме:

1) узгодженню та взаємодоповненню незалежного та суспільного контролю за податками і платежами;

2) збільшенню впевненості підприємств у правильності ведення розрахунків за податками й платежами;

3) зменшенню ризиків ненадходження податкових платежів до бюджету;

4) зменшенню витрат суспільства на утримання податкового контролю [15, с. 116].

В законодавстві потрібно не лише передбачити рівноважну систему взаємодії учасників податкового аудиту і контролю, але також спеціальні вимоги щодо контролю якості відносно податкового аудиту. Вимоги розділу VII Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [16] в даному випадку не забезпечать в повній мірі реалізації усіх аспектів контролю якості щодо податкового аудиту.

Контроль якості незалежного податкового аудиту може проводитись не тільки Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (*дали* – ОСНАД) або Аудиторською палатою України (*дали* – АПУ) в рамках загального контролю якості аудиторських послуг, якщо предмет аудиту має суттєвий вплив на фінансову звітність, але також й опосередковано податковими органами при здійсненні податкового контролю. Відповідно взаємодія між ОСНАД, АПУ та податковими органами може створити додаткові можливості у посиленні контролю якості аудиторської діяльності в цілому.

Зокрема, ОСНАД та АПУ можуть приймати від податкових органів повідомлення про виявленні розбіжності в результатах незалежного податкового аудиту та податкового контролю у формі Акту розбіжностей. Створення бази таких актів щодо аудиторських компаній та підприємств, які проходили незалежний аудит, надасть можливість регуляторам приймати більш об'єктивні рішення щодо планування й проведення контролю якості аудиторської діяльності.

При проведенні контролю якості, органи ОСНАД та АПУ повинні зробити висновок про виконання таких критеріїв якості при проведенні податкового аудиту, що був частиною загального аудиту фінансової звітності підприємства, зокрема:

а) **докази законності** – наявність доказів підтвердження аудитором того, що бухгалтерський облік клієнта ведеться у відповідності з чинними нормативно-правовими актами та застосованими стандартами обліку та звітності, дозволяє формувати коректну податкову звітність;

б) **докази правильності** – наявність доказів підтвердження аудитором того, що в бухгалтерському обліку клієнта відсутні помилки, що мають вплив на показники податкової звітності, яка, в свою чергу, відповідає напрямку перевірки і відображає інформацію, що належить цьому підприємству;

в) **докази достовірності** – наявність доказів підтвердження аудитором того, що отримана та перевірена інформація є повною і точною, відповідною змісту і характеру діяльності клієнта, отримана аудитором з об'єктивних джерел і не викликала сумнівів;

г) **докази результативності** [17].

Про результативність податкового аудиту можна робити висновки на основі таких критеріїв:

- кількість повідомлень від податкових органів щодо невідповідності результатів податкового аудиту;

- кількість виявлених податковими органами порушень в діяльності підприємства після проведеного податкового аудиту (аудитів) та їх відносна зміна до кількості виявлених порушень за аналогічний період до проведення податкового аудиту суб'єктом аудиторської діяльності;

- сума донарахувань та їх відносна частка до загальної суми податкових зобов'язань за основними типами податків і платежів у період, в якому виявлено невідповідність;

- суми та кількість штрафних санкцій у зв'язку з недотриманням податкового законодавства підприємством після проведеного податкового аудиту (аудитів);

- відсутність незадоволення з боку клієнта, судових суперечок та наявність факту продовження співпраці з суб'єктом аудиторської діяльності.

Для податкових органів при проведенні податкового контролю слід передбачити можливість ознайомлення із результатами останнього незалежного аудиту фінансової звітності в частині податкових розрахунків. Ознайомлення може здійснюватися на основі наданого підприємством Витягу з аудиторського звіту щодо податкових розрахунків за його власним бажанням. Така можливість, на нашу думку, сприятиме уникненню потенційно недобросовісних перевірок з боку податкових органів, а отже й подальших судових справ.

Контроль якості незалежного податкового аудиту контролюючими органами може здійснюватись лише опосередковано, через:

- діяльність аудиторських компаній, що проводять податковий аудит;

- реакції підприємств щодо результатів незалежного податкового аудиту та податкового контролю та розбіжності у них;

- результати контролю якості аудиторської діяльності в частині податкового аудиту органами ОСНАД та АПУ.

Висновки. Представлене дослідження доводить доцільність законодавчого закріплення понять податковий аудит та послуги з податкового консультування у сфері аудиторської діяльності. При цьому незалежний податковий аудит може проводитись як в рамках загального аудиту фінансової звітності в частині розрахунків за податками і платежами, що мають вплив на звітні показники, так і як окрема аудиторська послуга. Результати такого аудиту рекомендується оформляти

Аудиторським звітом з наданням додаткового Витягу з аудиторського звіту щодо податкових розрахунків, який підприємство на власний розсуд може подавати для ознайомлення податковим або судовим органам для захисту власних інтересів як платника податків.

Послуги з податкового консультування надаються аудиторськими фірмами за запитом підприємства-клієнта, їх зміст і результати є предметом договірних відносин платника податків та обслуговуючої аудиторської фірми, та не передбачають розкриття їх змісту третім сторонам за виключенням випадків судового урегулювання.

Запропонована авторами система організації та проведення податкового аудиту з урахуванням елементів контролю його якості має на меті збільшити довіру стейкхолдерів до фінансової та податкової звітності підприємств, зменшити втрати платників податків у зв'язку зі сплатою штрафних санкцій за наслідками порушення податкового

законодавства, знизити витрати суспільства на утримання системи податкового контролю.

В межах розкритої схеми взаємодії підприємств, незалежних аудиторів та податкових органів, можливість ознайомлення останніх з результатами податкового аудиту, здійсненого аудиторськими фірмами, має на меті допомогти більш ефективно перевіряти стан розрахунків за податками та платежами, пришвидшити виконання процедур податкового контролю, полегшити аналіз сплати податків. Результати незалежного податкового аудиту не можуть мати пріоритету над результатами податкового контролю у випадку наявності розбіжностей в їх результатах, якщо інше не встановлено в судовому порядку. Також висновки незалежного аудитора не можуть використовуватися підприємствами в цілях уникнення покарань за порушення норм чинного податкового законодавства.

4 Список використаних джерел

1. Про затвердження Змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки: Наказ Міністерства фінансів України від 15.09.2020 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1123-20#Text>
2. Тарашенко В. А. Податковий аудит: підходи до тлумачення. *Ефективна економіка: електронний журнал*. 2020. №3. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.3.53
3. Костюк Б. В. Організація податкового аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2015. № 1(50). С. 124-129. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22
4. Артюх О. В. Податковий аудит у структурі аудиторської діяльності: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: монографія / за ред. д.е.н., професора В. Ф. Максимової*. Одеса: ОНЕУ, 2014. С.336–356.
5. Артюх О. В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 12. С. 235-238. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55
6. Олянецька М. С., Мельник Ю. П. Стан та шляхи вдосконалення нормативно-правового забезпечення податкового аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Чернігів, 27 листопада 2018 р.). Чернігів, 2018. С. 137-138.
7. Малишкін О. І. Облік і аудит податків: теорія, методологія, розвиток: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 Київ, 2014. 38 с.
8. Малишкін О. І. Аудит податків: конструкція на майбутнє. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 1(17). С. 208-213. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n1.html>
9. Кульчицька Н., Яковець Т. Податковий аудит як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 1. С. 21–28.
10. Красота О. Г. Економічна сутність податкового аудиту. *Економіка і суспільство*. 2016. № 4. С. 343-346. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/4_ukr/56.pdf
11. Проскура К. П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю. *Незалежний аудитор*. № 5(III). 2013. С. 43-48.
12. Щербакова Н. А., Кротова О. Г. Роль аудиту у підвищенні ефективності податкового адміністрування в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. № 2(24). С. 266-279.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 рр, частина I (переклад з англійської мови): Нормативне виробничо-практичне видання, Київ. 1141 с. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>
15. Василенко С. В. Недержавний податковий аудит в удосконаленні вітчизняної системи податкового контролю. *Право і суспільство. Фінансове право*. 2018. № 2. ч.3. С. 115-121.
16. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
17. Салига С. Я., Меліхова Т. О. Оцінка якості та ефективності аудиту податків. *Інвестиції: практика та досвід*. 2010. № 1. С. 34-38.

4 References

1. Ministry of finance of Ukraine (2020). Pro zatverdzhennia Zmin do Poriadku nadannia dokumentiv velykoho platnyka podatkov v elektronni formi pry provedenni dokumentalnoi perevirky [On the approval of the Amendments to the Procedure for providing documents of a large taxpayer in electronic form when conducting a documentary check], Order № 561. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1123-20#Text>
2. Tarashchenko, V. A. (2020). Podatkovi audyty: pidkhody do tлумachennia [Tax audit: approaches to interpretation]. *Efektivna ekonomika*, (3). DOI 10.32702/2307-2105-2020.3.53
3. Kostiuk, B. V. (2015). Orhanizatsiia podatkovoho audytu na pidpriemstvi [Organization of a tax audit at the enterprise]. *Economics and region*, 1(50), 124-129. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22
4. Artiukh, O. V. (2014). Podatkovi audyty u strukturi audytorskoi diialnosti: vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid [Tax audit in the structure of audit activity: domestic and foreign experience] (pp. 336-356). In *Oblik i kontrol v upravlinni ekonomichnoiu stiikistiu pidpriemstv v umovakh hlobalizatsii* (ed. V. F. Maksimova).
5. Artiukh, O. V. (2015). Podatkovi audyty yak zavdannia z nadannia dostatnoi vpevnenosti [Tax audit as a task in providing reasonable assurance]. *International Humanitarian University Herald. Economics and Management*, 12, 235-238. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55
6. Olianetska, M. S., Melnyk, Yu. P. (2018). Stan ta shliakhy vdoskonalennia normatyvno-pravovohozabezpechennia podatkovoho audytu v Ukraini [State and ways of improvement of regulatory and legal support of tax audit in Ukraine] (pp. 137-138). In *Accounting, taxation, analysis and audit: current state, problems and prospects for development: theses of reports of the 4th International Scientific and Practical Conference*, Chernihiv.
7. Malyskin, O. I. (2014). Oblik i audyty podatkov: teoriia, metodolohiia, rozvytok [Accounting and Auditing Tax: theory, methodology, development]. (Dissertation abstract). Kyiv.
8. Malyskin, O. I. (2015). Audyty podatkov: konstrukttsiia na maibutnie [Tax audit: design for the future]. *Ekonomika: realii chasu*, 1(17), 208-213. Retrieved from <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n1.html>
9. Kulchytska, N., Yakovets, T. (2017). Podatkovi audyty yak instrument zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky pidpriemstva [Tax audit as a tool for ensuring the economic security of the enterprise]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, (1), 21-28.
10. Krasota, O. H. (2016). Ekonomichna sutnist podatkovoho audytu [Economic essence of tax audit]. *Ekonomika i suspilstvo*, (4), 343-345. Retrieved from https://economyandsociety.in.ua/journals/4_ukr/56.pdf
11. Proskura, K. P. (2013). Orhanizatsiia ta metodychne zabezpechennia podatkovoho audytu yak elementa podatkovoho kontroliu [Organization and methodological support of tax audit as element of tax control]. *Nezaleznyi audytor*, 5(III), 43-48.
12. Shcherbakova, N. A., Krotova, O. H. (2014). Rol audytu u pidvyshchenni efektyvnosti podatkovoho administruvannia v Ukraini [The role of auditing in tax administration efficiency improvement in Ukraine]. *Finance, accounting and auditing*, 2(24), 266-279.
13. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovi kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016–2017 Edition Volume I. 1141. Retrieved from <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audytu>
15. Vasylenko, S. V. (2018). Nederzhavnyi podatkovyi audyty v udoskonalenni vitchyznianoii systemy podatkovoho kontroliu [Non-state tax audit in the improvement of the domestic tax control system]. *Law and Society. Financial law*. (2-3), 115-121.
16. Verkhovna Rada of Ukraine (2018). Pro audyty finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [On the audit of financial statements and audit activity: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
17. Salyha, S. Ia., Melikhova, T. O. (2010). Otsinka yakosti ta efektyvnosti audytu podatkov [Assessment of the quality and effectiveness of tax audits]. *Investytsi: praktyka ta dosvid*, (1), 34-38.