

Артюх О.В.,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ ЯК ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ДОСТАТНЬОЇ ВПЕВНЕНОСТІ

Анотація. У статті розглянуто проблематику нормативної регламентації податкового аудиту в сфері аудиторської діяльності. Відображено авторське судження щодо визначення податкового аудиту в контексті вимог міжнародних стандартів та національного законодавства. Окреслено, що на сучасному етапі нормативно-правова регламентація мотивує подальші дослідження у напрямку розкриття теоретико-методологічних засад сутності податкового аудиту у сфері аудиторської діяльності.

Ключові слова: податковий аудит, завдання з надання достатньої впевненості, нормативна регламентація, елементи аудиту.

Постановка проблеми. На сьогодні одним з найбільш поширених напрямків аудиторської діяльності є податковий аудит, який нормативно не визначений, що свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних аспектів теорії та практики податкового аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання законодавчої регламентації податкового аудиту в Україні досліджувалися у наукових працях Малишкіна О.І., Петрик О., Рядської В.В., Магопець О.А.

Сучасна проблематика теорії та практики аудиту у системі регуляторної політики України висвітлена у наукових працях Давидова Г.М., Шалімової Н.С. та інших вчених.

Високо оцінюючи науковий вклад дослідників у теорію та практику незалежного фінансового контролю, варто зауважити, що на сьогодні проблемні питання теоретико-методологічних засад податкового аудиту системно не досліджено та потребує поглибленого наукового осмислення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сучасному етапі залишається відкритою проблема нормативно-правового забезпечення податкового аудиту, вирішення якої є необхідною складовою дослідження теорії, методології та організації податкового аудиту у структурі аудиторської діяльності.

Мета статті полягає в авторській розробці та обґрунтуванні дефініції «податковий аудит» на підставі критичного огляду нормативних вимог до аудиторської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. В аудиторській діяльності податковий аудит фактично сприймається як незалежна перевірка обліку та звітності у системі оподаткування з метою визначення правильності нарахування і сплати податкових платежів до бюджету та висловлення думки незалежного аудитора про достовірність обліку і звітності в усіх суттєвих аспектах згідно чинного податкового законодавства.

З метою визначення податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності доцільно розглянути окремі види аудиторських послуг, які за змістом можна ідентифікувати з подат-

ковим аудитом через їх нормативну регламентацію. Якщо припустити, що податковий аудит відноситься до послуг у сфері аудиторської діяльності [1], якому притаманні такі види діяльності, як: 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 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» [2], який містить принципи, процедури, відповідні рекомендації для застосування з урахуванням адаптаційного фактору залежно від обставин.

З цього приводу особливої уваги заслуговує Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та державною податковою службою України від 31.08.2011 р., де термін «аудит податкової звітності» визначається як виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності, який проводиться аудиторськими фірмами [3]. У цьому контексті варто зауважити вузьку змістовну спрямованість дефініції «аудит податкової звітності» – поза межами його сфери знаходиться облік у системі оподаткування.

Не можна не відзначити, що на сучасному етапі у науковому оточенні існують дискусії з приводу права на «життя» податкового обліку. Науковцями й досі не розроблено єдиного підходу до його визначення, але за найбільш поширеними концепціями податковий облік прийнято вважати:

- як складову частину бухгалтерського обліку [4, с. 41];
- податкові розрахунки замість податкового обліку [5, с. 101];
- податковий облік «в чистому вигляді» [6, с. 421].

Приймаючи до уваги різні точки зору дослідників, не можна не погодитися з тим, що в основі ведення бухгалтерського обліку, спрямованого на складання фінансової звітності, за будь-яких умов будуть лежати підходи стандартів, які в ряді випадків не співпадуть з податковим законодавством, і ніколи не вдасться забезпечити абсолютної тотожності у формуванні інформації для різних цілей [7, с. 135], тому «неможливість повної уніфікації правил оподаткування й обліку за методологією бухгалтерських стандартів дозволяє говорити про багаторічне існування в Україні такого обліку, як податковий, на підставі якого складається податкова звітність» [8, с. 5].

Сприятливим, на наше переконання, є визначення податкового обліку як системи підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунків податків, зборів, встановлених податковим законодавством з метою складання податкової звітності [8, с. 42].

Правове існування податкового обліку знаходить своє підтвердження як в практиці господарчих суб'єктів, так і на законодавчому рівні, незважаючи на відсутність його прямого нормативного визначення.

Регламентація обов'язковості податкового обліку простежується у таких нормативних джерелах, як:

– п. 44.1 ст. 44, пп. 72.1.1.2. п. 72.1 ст. 72, п. 73.2 ст. 73, пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України (зі змінами станом на 17.07.2015 р.);

– ст. 1631 Кодексу України про адміністративні правопорушення (зі змінами станом на 17.07.2015 р.).

На сьогодні в практиці господарчих суб'єктів спостерігається самостійне встановлення порядку накопичення даних з метою оподаткування без записів у системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним їх використанням у податковій звітності. Більшість підприємств реалізували можливість автоматичного ведення податкового обліку за допомогою бухгалтерських програм шляхом зазначення у первинному документі по кожній операції ознаки, згідно з якою сума операції включається або не включається до податкового обліку.

Отже, без перевірки даних податкового обліку неможливо здійснити перевірку податкової звітності платника податків, тому доречніше замість терміну «аудит податкової звітності» запровадити поняття більш широкого діапазону – «податковий аудит».

Підтверджуючим фактором впровадження податкового аудиту в сферу незалежного фінансового контролю з'явилося рішення Аудиторської палати України від 28.02.2013 р. № 265/9, яким 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 наводяться визначення, мета, предмет та критерії завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту) [9].

Але проблематика нормативної визначеності податкового аудиту залишилася відкритою. На рівні національного законодавства підлягають вирішенню актуальні питання:

– як співіснуюватиме фінансова та податкова інформації в контексті змісту аудита;

– як розглядатиметься податковий аудит з точки зору завдання (завдання з надання впевненості, достатньої впевненості або завдання з надання достатньої впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації)?

З метою адекватного обґрунтування дефініції «податковий аудит» проаналізуємо існуючі міжнародні вимоги до завдання з надання достатньої впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації у співставленні з традиційним аудитом.

Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (далі – МКОЗНВ) термін «завдання з надання достатньої впевненості» трактується як завдання, за якими фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями [2].

Згідно Кодексу етики професійних бухгалтерів, Глосарію термінів і МСЗНВ 3000, фахівцем-практиком є професійний практикуючий бухгалтер у фірмі, що надає професійні послуги (або фірма професійних практикуючих бухгалтерів).

При порівнянні нормативного тлумачення термінів «професійний практикуючий бухгалтер» та «аудитор» з'ясовано, що дефініція «професійний практикуючий бухгалтер» є первин-

ною у ієрархії цих понять, за змістом має більш широкий функціональний діапазон, не обмежена жорстким регламентом, як дефініція «аудитор», що вживається в Міжнародних стандартах аудиту (далі – МСА) та Міжнародних стандартах завдань з огляду (далі – МСЗО) стосовно тільки фахівців-практиків, які виконують завдання з аудиту або огляду відносно історичної фінансової інформації.

Відмітимо, що норми Кодексу етики професійних бухгалтерів ототожнюють терміни «аудитор» та «професійний практикуючий бухгалтер». Діяльність фахівця-практика при особливих умовах (наприклад, при виконанні завдань, зв'язаних з перевіркою даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах) може бути пов'язана зі здійсненням аудиту. У цьому випадку спостерігатиметься трансформація понять: фахівець-практик → аудитор.

Зазначимо, що аудиторами за міжнародними стандартами можуть бути тільки досвідчені особи у відповідних напрямках без суворого обмеження на відміну від вимог національного законодавства.

На наше переконання, враховуючи значну міру відповідальності при здійсненні податкового аудиту як завдання з надання достатньої впевненості, фахівець-практик зобов'язаний бути аудитором.

Виконуючи завдання з надання достатньої впевненості, фахівець-практик повинен дотримуватися вимог МСЗНВ у контексті МКОЗНВ, Кодексу етики професійних бухгалтерів, Міжнародного стандарту контролю якості (далі – МСКЯ) 1 та враховувати рекомендації, які містять МСА у зв'язку з тим, що в них не оглядово, а більш детально розкриті основні методологічні та методичні постулати.

Мета завдання з надання достатньої впевненості – це зменшення ризику завдання до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для позитивної форми надання висновку фахівця-практика [2].

Відзначимо, що незважаючи на те, що правила МСА не містять визначення «аудит» (за Глосарієм термінів розкривається лише поняття «аудит групи (Groupaudit)» як аудит фінансової звітності групи), аудит можна вважати одним із завдань з надання достатньої впевненості, оскільки його метою є зменшення ризику до прийнятно низького рівня за конкретних обставин для висловлення думки у позитивній формі, яке виконується за допомогою особливого інструментарію (перевірки), що не суперечить міжнародному регламенту.

З цього приводу заслуговує уваги судження Рядської В.В. стосовно того, що дефініцію «завдання з надання впевненості», якою оперують Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, можна визначити як ідентичну дефініції «аудиторські перевірки» або «аудит», що використовується Законом України «Про аудиторську діяльність» [10, с. 257]. Але, на наш погляд, пряма ідентифікація понять не є коректною через те, що завдання з надання впевненості на відміну від завдань з надання достатньої впевненості мають більш широке цілеспрямовання, ніж аудит.

Нормативні вимоги на міжнародному та національному рівнях, які пред'являються до аудиту, в методологічному аспекті не мають істотних протиріч відносно правил, застосовуваних до завдань з надання достатньої впевненості.

Так, при виконанні аудиту аудитор керується міжнародними нормами (Кодекс етики професійних бухгалтерів, МКОЗНВ,

МСКЯ, МСА, МСЗО) та національними (Закон України «Про аудиторську діяльність»).

З метою обґрунтування авторського визначення терміну «податковий аудит» варто проаналізувати змістовну складову дефініції «завдання з надання достатньої впевненості» в контексті «податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості» у співставленні з традиційним поняттям «аудит», враховуючи міжнародну регламентацію, за основними елементами.

1. Участь сторін. Завдання з надання достатньої впевненості у процесі виконання передбачає участь суб'єкта, відповідальної сторони та користувачів аудиторської діяльності. При певних обставинах відповідальна сторона та користувачі виступають як одна сторона.

У цьому контексті сприятливою є запропонована вченими Давидовим Г.М. та Шалімовою Н.С. класифікація користувачів залежно від виду взаємозв'язків у системі тристоронніх відносин «аудитор – відповідальна сторона – користувач» за певними взаємопов'язаними ознаками: залежно від наявності відповідальності стосовно предмета перевірки, від можливостей задоволення інформаційних потреб користувачів, від напрямів використання отриманої інформації користувачами, від можливості впливу на аудиторську діяльність користувачів тощо) [11], які можна доповнити такою рисою, як «рівень значущості інформації результатів контролю для користувачів».

Порівняння складових елементу «Участь сторін» за видами аудиту наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Складові елементу «Участь сторін» за видами аудиту

Складова елементу	Аудит	Податковий аудит
Суб'єкт аудиторської діяльності	Аудитор	Фахівець-практик/ аудитор
Відповідальна сторона	Особа, яка несе відповідальність як за інформацію з предмета перевірки, так і за предмет перевірки	
Користувачі, у тому числі за рівнем значущості для них інформації результатів контролю:	Суб'єкт господарювання та його засновники (інвестори)	Суб'єкт господарювання – платник податків та його засновники (інвестори), державні фінансові органи
прямого інтересу		
релевантного інтересу	Державні органи влади, банківські та інші фінансові установи, потенційні інвестори, контрагенти	
імплицитного інтересу	Громадськість та інші користувачі	

Отже, при певній трансформації змістовної складової елементу «участь сторін» простежується тотожність загальних вимог завдання з надання достатньої впевненості при виконанні традиційного аудиту та податкового аудиту.

2. Предмет перевірки. Форми предмета перевірки аудиту та податкового аудиту є різними (при виконанні податкового аудиту предметом перевірки та інформацією з предмета перевірки виступають облік та звітність у системі оподаткування, податкові платежі платника податків; предметом аудиту є бухгалтерський облік і фінансова звітність суб'єкта господарювання), але методологічний підхід до вибору предмета перевірки однаковий: прийнятність предмету перевірки у частині

ідентифікації, оцінки, можливості піддати специфічним процедурам інформацію про предмет для обґрунтованих доказів та підтвердження висновку про достатню впевненість.

3. Контрольні показники для визначення оцінки та предмета перевірки. У процесі виконання завдання з надання достатньої впевненості (зокрема аудиту) для обґрунтування професійного судження щодо предмета перевірки аудиторами обов'язково застосовуються загальноприйняті належні критерії як: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість.

Фахівцями-практиками також застосовуються критерії, встановлені законодавчими та іншими нормативно-правовими актами щодо проведення завдань з надання достатньої впевненості.

В залежності від мети завдання використовуються спеціально розроблені критерії, тому за змістом вони можуть відрізнятися при проведенні аудиту та завдання з надання достатньої впевненості. Так, при проведенні податкового аудиту сформульовані специфічні контрольні показники аудитори використовують для оцінки відповідності вимогам податкового законодавства та податкової звітності.

4. Докази. Формування доказів при виконанні аудиту та завдання з надання достатньої впевненості (податкового аудиту) за вимогами МКОЗНВ здійснюється за тотожними методологічними підходами.

Так, під час планування та виконання завдання фахівець-практик визначає суттєвість, ідентифікує та оцінює ризики суттєвих викривлень, кількість та якість доступних доказів з долею професійного скептицизму. Визначає достатність, доречність та достовірність доказів, характер, час та обсяг процедур збору доказів, потрібність у залученні експертів.

Достатніми й прийнятними доказами при проведенні податкового аудиту можна вважати отриману аудитором вичерпну інформацію про господарську діяльність відповідальної сторони – платника податку та первинні документи, що фіксують факт та оцінку господарських операцій, які формують об'єкт та базу оподаткування.

5. Звіти з надання впевненості. За вимогами МКОЗНВ тотожними є й методологічні засади щодо формування думки, складання звіту та висновку, який відображає впевненість щодо інформації з предмета перевірки аудиту та завдань з надання достатньої впевненості (податкового аудиту).

Так, за результатами проведення податкового аудиту формується звіт, який повинен містити висловлену незалежну аудиторську думку про те, чи складена податкова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до податкового законодавства України.

Висновки. Аналіз нормативно-правової регламентації понять «аудит», «завдання з надання впевненості» та сучасна аудиторська практика підтверджує, що такий вид аудиторської діяльності, як податковий аудит, за значущістю, обсягом та ступенем відповідальності заслуговує окремого законодавчого закріплення. З цієї метою автором запропоновано 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.

Література:

1. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 р. № 244/14, зі змінами від 19.12.2013 р. № 286/9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.auditcent.com.ua/news/view_news.php?id=1874.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – 2012 р. – Ч. 1, 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://aru.com.ua/files/temp/Audit_2012_1_2.pdf.
3. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.yurist-online.com/laws/37720/>.
4. Кушніренко О.А. Формування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників України як об'єкта обліку і контролю / О.А. Кушніренко // Агроінком. – 2013. – № 10–12. – С. 34–41.
5. Кучер С.В. Податковий облік чи податкові розрахунки: дискусійні питання / С.В. Кучер // Вісник ЖДТУ: економічні науки. – 2010. – № 3. – Ч. 1(53). – С. 100–102.
6. Магопець О.А. Моделі організації податкового обліку / О.А. Магопець, Г.І. Кузьменко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: економічні науки. – 2014. – № 25. – С. 418–426.
7. Лоханова Н.О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми, перспективи / Н.О. Лоханова // ОНЕУ: Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 2(45). – С. 132–137.
8. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: [навч.-практ. посіб.] / О.І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
9. Рішення Аудиторської палати України від 28.02.2013 р. № 265/9 «Про робочі програми постійного удосконалення професійних знань аудиторів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN86235.html.
10. Рядська В.В. Розвиток уявлень про зміст аудиту / В.В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2013. – № 9. – С. 254–258.
11. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Тресторонні відносини як складова сучасної концепції аудиту / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/6622/1/Davydov.pdf>.

Артюх О.В. Налоговый аудит как задание по предоставлению достаточной уверенности

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы нормативной регламентации налогового аудита в сфере аудиторской деятельности. Приведено авторское определение налогового аудита в контексте требований международных стандартов и национального законодательства. Подчеркнуто, что на современном этапе нормативно-правовая регламентация мотивирует дальнейшие исследования по раскрытию теоретико-методологических основ налогового аудита в сфере аудиторской деятельности.

Ключевые слова: налоговый аудит, задание по предоставлению достаточной уверенности, нормативная регламентация на международном и национальном уровнях, элементы аудита.

Artyuh O.V. Tax audit as a task in providing reasonable assurance

Summary. The article considers the issues of normative regulation of the tax audit in the sphere of audit activity. Reflects the author's judgment concerning the determination of tax audit in the context of international standards and national legislation. Emphasized that at the present stage of normative-legal regulation motivates further research towards disclosure of theoretical and methodological foundations of the essence of the tax audit in the field of auditing.

Keywords: tax audit, the task to provide reasonable assurance, regulatory regulation at international and national level, the elements of the audit.