

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ РЕЗУЛЬТАТІВ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

© 2017 **ВОІНОВА Т. С.**

УДК 657.6:657.446

### Воїнова Т. С. Теоретичні та організаційні засади реалізації результатів державного податкового аудиту

Метою статті є теоретичне обґрунтування підходу щодо організації державного податкового аудиту та розробка рекомендацій щодо вдосконалення правового поля реалізації його результатів. Зроблено висновок, що термінологічні суперечки з приводу доцільності податкового аудиту як форми державного податкового контролю здебільшого обумовлені порівняно новизною на теренах пострадянського простору терміна «аудит». Законодавче визнання податкового аудиту як правової форми державного податкового контролю розглянуто як засіб забезпечення легітимності напрацювань Державної фіскальної служби України в частині імплементації передового світового досвіду у вітчизняну практику, а також здійснення реальних кроків щодо трансформації податкових перевірок у дійсно податковий аудит. Уточнено теоретичний підхід щодо визначення змісту етапів державного податкового аудиту. Подальшого дослідження потребують питання аналізу особливостей застосування вибіркового дослідження та концепції суттєвості щодо викривлень у податковій звітності при здійсненні податкового аудиту органами Державної фіскальної служби, а також розробка політики і процедур внутрішнього та зовнішнього контролю якості державного податкового аудиту.

**Ключові слова:** державний податковий аудит, результат податкового аудиту, реалізація результату державного податкового аудиту.

**Табл.:** 2. **Бібл.:** 26.

**Воїнова Тетяна Сергіївна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри контролю і аудиту, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

**E-mail:** Tetiana.Voinova@hneu.net

УДК 657.6:657.446

UDC 657.6:657.446

### Воїнова Т. С. Теоретические и организационные основы реализации результатов государственного налогового аудита

Целью статьи является теоретическое обоснование подхода к организации государственного налогового аудита и разработка рекомендаций по совершенствованию правового поля реализации его результатов. Сделан вывод, что терминологические споры по поводу целесообразности налогового аудита как формы государственного налогового контроля в основном обусловлены сравнительной новизной на постсоветском пространстве термина «аудит». Законодательное признание налогового аудита как правовой формы государственного налогового контроля рассмотрено как средство обеспечения легитимности наработок Государственной фискальной службы Украины в части имплементации передового мирового опыта в отечественную практику, а также осуществления реальных шагов по трансформации налоговых проверок в действительно налоговый аудит. Уточнен теоретический подход к определению содержания этапов государственного налогового аудита. Дальнейшего исследования требуют вопросы анализа особенностей применения выборочного исследования и концепции существенности относительно искажений в налоговой отчетности при осуществлении налогового аудита органами Государственной фискальной службы, а также разработка политики и процедур внутреннего и внешнего контроля качества государственного налогового аудита.

**Ключевые слова:** государственный налоговый аудит, результат налогового аудита, реализация результата государственного налогового аудита.

**Табл.:** 2. **Библ.:** 26.

**Воїнова Тетяна Сергеевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры контроля и аудита, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (пр. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

**E-mail:** Tetiana.Voinova@hneu.net

### Voinova T. S. The Theoretical and Organizational Foundations of Implementing the Results of the State Tax Audit

The article is aimed at the theoretical substantiation of the approach to organizing the State tax audit and developing recommendations on improvement of the legal framework for implementation of its results. It has been concluded that terminological controversy over the appropriateness of the tax audit as a form of the State tax control is mainly driven by the relative newness of the term «audit» in the post-Soviet space. The legislative recognition of tax audit as a legal form of the State tax control was considered as a means of ensuring the legitimacy of findings of the State fiscal service of Ukraine in the part implementation of advanced world experience in the domestic practice, as well as implementation of real steps on transformation of tax inspections in the real tax audit. The theoretical approach to definition of the content of stages of State tax audit has been clarified. Further study will be required for issues of the analysis of features of use of sampling along with the concept of materiality related to distortions in the tax reporting when implementing the tax audit by the State fiscal service bodies, as well as development of policies and procedures for both the internal and the external quality control of the State tax audit.

**Keywords:** the State tax audit, tax audit result, implementation of the result of the State tax audit.

**Tbl.:** 2. **Bibl.:** 26.

**Voinova Tetiana S.** – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Control and Audit, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

**E-mail:** Tetiana.Voinova@hneu.net

Ефективність управління державними фінансами в будь-якій країні значною мірою забезпечується наявністю адекватного механізму зворотного зв'язку, який реалізується через функціонування системи державного фінансового контролю. Україна, ставши на шлях євроінтеграції, здійснює заходи, спрямовані на вдосконалення такої системи. Перш за все, слід відмітити певні кроки щодо реформування правового поля

державного контролю, у тому числі фінансового. У цьому контексті в цілому позитивний вплив на впорядкування відносин у сфері контролю справило введення в дію Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [1], Податкового кодексу України [2], Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3]. Проте зазначені заходи не були

послідовними й варто погодитися з висновками вітчизняних дослідників [4, с. 5, с. 166, с. 277; 5 с. 4, 6, 20], що єдина цілісна система фінансового контролю в Україні не була створена, а «чинна правова база функціонування органів контролю державних фінансів не ґрунтується на єдиній узгодженій концепції, тому розвивається не зовсім гармонійно» [6, с. 67].

Особливою мірою це проявляється в незадовільному правовому забезпеченні впровадження сучасних форм контролю, зокрема такої визнаної світовою спільнотою, як аудит, у практику роботи державних контролюючих органів. Як не прикро зазначити, але значною мірою це було спричинено недостатнім розумінням в Україні самої сутності поняття «аудит» і тривалою (понад десять років) заборонаю органам державної виконавчої влади, виконавчим органам місцевих Рад народних депутатів, контрольно-ревізійним установам, що мають державно-владні повноваження, надавати аудиторські послуги [7]. Заборону було знято у 2005 р. стосовно Рахункової палати та органів державної контрольно-ревізійної служби [8]. З цього часу як відповідь на потреби практики активізувалися й наукові дослідження у сфері державного фінансового аудиту.

Разом з тим, нерозв'язаною залишається низка проблем, пов'язаних із функціонуванням в Україні податкового аудиту. Головною з них залишається відсутність правового визнання податкового аудиту як форми державного податкового контролю, хоча на державному рівні широко здійснюються заходи щодо вивчення та впровадження позитивного досвіду країн, які таке визнання здійснили. У результаті гальмується вирішення й конкретних проблем організації державного податкового аудиту.

Варто зазначити, що питання впровадження аудиту в діяльність органів державного податкового контролю привернуло увагу вітчизняних дослідників з початку нового тисячоліття. У цьому контексті заслуговує на увагу внесок у розвиток теорії та практики державного податкового аудиту таких авторів, як Онищенко В. А. (2002 р., 2003 р.), Микитенко Т. В., Сахненко О. М., Піхоцький В. Ф., Міщенко Т. М., Чугаєв А. О., Латинан С. І., Безуглов О. В., Микитенко Т. В., Лекарь С. І., Ревчук О. Р. (2003 р.), Рева Т. М. (2003 р.), Гусак Н. Б., Гусак Ю. Д. (2007 р.), Василькова Т. В., Кондукова Б. В. (2007 р.), Войнаренко М. П., Пухальська Г. В. (2009 р.), Риженко І. Є. (2005 р., 2008–2010 р., 2012 р.), Глушенко В. В., Микитюк А. А. (2008 р., 2010 р.), Найденко О. Є. (2011 р.), Сніжко О. С. (2012 р.), Пилипів Н. І., Фурса Т. П. (2013), Ємець В. В., Разборська О. О., Жадан І. В. (2014 р.) тощо. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України стали предметом дисертаційного дослідження Микитюка А. А. (2010 р.) [9], теоретичні, методичні й практичні аспекти його організації – Риженко І. Є. (2012 р.) [10]. Глушенко В. В. та Риженко І. Є. справедливо наголошують на потребі створення цілісної системи податкового аудиту [11, с. 46]. У числі зарубіжних авторів, які в останні роки досліджували питання державного податкового аудиту, – Айтхожина Г. С. (2010 р.), Міщенко В. Ф., Мелен-

тьєва М. М., Євдокимова О. С., Яруткіна Н. А. (2011 р.), Угрюмова М. А. (2012 р.) тощо. Важливими для створення та подальшої розбудови системи податкового аудиту представляються також висновки Бажина І. А.: ще у 2006 р. він обґрунтував підхід до розуміння системи податкового аудиту в широкому значенні. Це дозволило розглядати податковий аудит «як комплексне явище, пов'язане за своєю суттю з чотирма групами суб'єктів, які мають різні цільові спрямованості, повноваження та характер відносин з організацією, що підлягає аудиту» [12, с. 10–11] та зазначити вплив названих факторів на результативність податкового аудиту [12, с. 13].

Разом з тим, незважаючи на певний прогрес у розвитку досліджень, однією з найважливіших наукових проблем у сфері податкового аудиту в контексті здійснення його органами фіскальної служби залишається теоретичне обґрунтування та уточнення складу та змісту етапів державного податкового аудиту відповідно до потреб сьогодення. Розв'язання проблеми має не лише суто академічний інтерес, але й велике практичне значення як теоретична основа: *по-перше*, для системного вдосконалення чинного податкового законодавства; *по-друге*, для трансформації юридично визнаних податкових перевірок, які у своїй основній стадії фактично залишаються більш близькими до ревізії, у сучасний податковий аудит; *по-третє*, для підвищення якості податкового аудиту за рахунок впорядкування його організації та методичного забезпечення відповідно до проголошених засад впровадження партнерських відносин з платниками податків та підвищення рівня довіри в суспільстві до дій органів Державної фіскальної служби України. Тому дослідження в цій сфері є актуальними.

*Метою* статті є теоретичне обґрунтування підходу щодо організації державного податкового аудиту та розробка рекомендацій щодо вдосконалення правового поля реалізації його результатів.

Для досягнення поставленої мети вирішені такі *завдання*: уточнено теоретичний підхід щодо визначення змісту етапів державного податкового аудиту; теоретично обґрунтовано та запропоновано рекомендації щодо законодавчого регламентування реалізації результатів податкового аудиту.

*Об'єктом* дослідження є процес здійснення податкового аудиту.

*Предметом* дослідження є теоретико-методичні засади здійснення податкового аудиту органами державної фіскальної служби.

Аналіз спеціальної літератури з питань державного податкового аудиту показав, що на теперішній час тривають дискусії як щодо визначення його сутності та змісту, так і відносно самого терміна. Наприклад, Ємець В. В. і Разборська О. О. як тотожні використовують терміни «податковий аудит», «аудит податкових зобов'язань», «аудит податкових платежів» [13, с. 58–60].

Найчастіше податковий аудит ототожнюють з поняттям «податкова перевірка». У цьому контексті типовим є підхід Айтхожиної Г. С., яка на основі огляду практики організації контрольної діяльності податкових органів і положень законодавства різних країн,

а також типової програми податкового аудиту Управління з бюджетних питань Міжнародного валютного фонду доходить висновку, що «загально визнаними формами контрольної діяльності податкових органів є камеральна перевірка (перевірка податкових декларацій) та виїзна перевірка (податковий аудит)» [14, с. 147]. Пропонована нею класифікація форм податкового контролю за функціональною ознакою в числі інших включає виїзні (документальні) перевірки, або податковий аудит [14, с. 148].

**Б**езумовно, на теперішній час податкова перевірка є законодавчо визнаною формою податкового контролю й в Україні [2], але, зважаючи на досвід світової аудиторської спільноти, узагальнений в Міжнародних стандартах аудиту [15], перевірка – це лише одна з аудиторських процедур, використання якої в сукупності з іншими надає можливість отримати достатні та прийнятні докази відносно предмета аудиту. Тому в сучасних умовах ототожнення в теоретичних викладеннях податкового аудиту з податковою перевіркою тільки на основі наявності правового регламентування останньої призводить до обмеження простору для подальших наукових пошуків відносно як державного, так і комерційного податкового аудиту. Також недоречною уявляється відмова від визнання можливості здійснення податкового аудиту органами державної фіскальної служби лише на основі аналізу законодавчого трактування окремих термінів.

Так, наприклад, Артюх О. А., спираючись на результати аналізу визначення у вітчизняному законодавстві термінів «податковий контроль» та «аудит», робить висновок про некоректність застосування терміна «податковий аудит» при здійсненні перевірок платників податків державними контролюючими органами щодо дотримання вимог податкового законодавства «у зв'язку з невідповідністю регламентованого змісту податкового контролю та аудиту» [16]. Аргументами на користь цього вона вважає наявність низки протиріч, зокрема: непідприємницький характер діяльності державних органів; обов'язковість перевірок для суб'єктів господарювання; регламентованість строків проведення перевірок; відмінність інформаційно-аналітичного забезпечення, мети та порядку оформлення результатів [16]. Варто зазначити, що переважна більшість названих «протиріч» є ознаками виокремлення державного та комерційного податкового аудиту як складових системи податкового аудиту, що має бути створена в Україні.

На думку автора, термінологічні суперечки з приводу доцільності податкового аудиту як форми державного податкового контролю здебільшого обумовлені порівняною новизною на теренах пострадянського простору терміна «аудит». У зв'язку з цим привертають увагу результати наукових пошуків Любенко А. М., який зазначає, що англійська спільнота «зовнішні форми контролю називає аудитом» [17, с. 13], тобто застосування терміна «податковий аудит» є прийнятним. У подальшому дослідженні автор виходив із власних попередніх висновків щодо розуміння сутності державного податкового аудиту [18, с. 122].

Для запобігання конфліктів з платниками податків у процесі визначення та реалізації результатів податкового аудиту органи державної фіскальної служби мають діяти в правовому полі. Створення правового поля податкового аудиту – завдання законодавців. Завдання ж науковців – надати необхідне теоретичне обґрунтування як основу для прийняття законодавцями зважених рішень.

У зв'язку з цим слід погодитися з висновком Найденко О. Є. щодо необхідності законодавчого закріплення поняття «податковий аудит» [19, с. 115]. Це дозволить розглядати податковий аудит як правову форму державного податкового контролю та забезпечити легітимність напрацювань Державної фіскальної служби України в частині імплементації передового світового досвіду у вітчизняну практику, а також здійснити реальні кроки щодо трансформації податкових перевірок у дійсно податковий аудит не тільки на етапі його підготовки, але й на етапах виконання, оформлення та реалізації результатів.

**А**наліз спеціальної літератури показав, що на сьогоднішній день дослідженню проблеми визначення етапів державного податкового аудиту не приділяється належної уваги, що проявляється у незначній кількості робіт, в яких вона висвітлюється (особливо в останні роки, коли предметом розгляду стали переважно проблеми сутності та правового визнання державного податкового аудиту, оцінки ефективності перевіркової діяльності органів ДФС України). На жаль, до характеристики та аналізу етапів податкового аудиту зверталися здебільшого автори навчальних видань [20–22], у наукових працях проблема висвітлювалася значно рідше [23].

Основні підходи до визначення етапів державного податкового аудиту наведені в *табл. 1*.

Наведені в *табл. 1* підходи до визначення етапів податкового аудиту в цілому розкривають всю множину застосовуваних трактувань, кожне з яких загалом відповідає практиці здійснення контрольних заходів – чітко простежуються основні складові контрольного процесу (підготовка, проведення, завершення). На основі цього можна зробити висновок, що розбіжності проявляються лише в різному ступені деталізації процесу податкового аудиту.

Разом з тим, слід зауважити, що є певні (більш значні) відмінності стосовно розуміння змісту кожного з етапів. Так, Онищенко В. А. та Чугаєв А. О. у числі інших складових етапу підготовки називають відбір платника податків для перевірки та планування перевірки [20, с. 17, с. 53], Бечко П. К. і Лиса Н. В. – відбір платника податків для перевірки, планування перевірки (складання щоквартальних планів-графіків) та підготовку програми перевірки [22, с. 151–152], Шматко О. Ю. – тільки відбір платника податків для проведення податкового аудиту та складання програм аудиту окремих платників [23, с. 140]. Войнаренко М. П. і Пухальська Г. В. взагалі не згадують про відбір платників, а з числа планових заходів називають формування програми перевірки, тобто трактують етап підготовки з точки зору забезпечення здійснення податкового аудиту окремого платника податків [21, с. 22–23].

Підходи до визначення етапів державного податкового аудиту

Автор(-и)	Етап									
	Підготовчий			Виконання перевірки		Завершальний				
	Підготовка контрольно-перевірочного процесу (до проведення перевірки)	Організація і підготовка до проведення перевірки	Планування податкового аудиту	Виконання контрольно-перевірочних дій/процедур	Проведення перевірки (податкового аудиту)	Оформлення результатів	Прийняття рішень за результатами	Узагальнення та реалізація результатів перевірки	Організація контролю за виконанням прийнятих рішень за матеріалами перевірки	Реалізація податкового аудиту
Онищенко В. А., Чугаєв А. О. [20]	+			+				+		
Войнаренко М. П., Пухальська Г. В. [21]		+			+	+	+		+	
Бечко П. К., Лиса Н. В. [22]	+			+				+		
Шматко О. Ю. [23]			+		+					+

Зміст кожного етапу податкового аудиту в сучасних умовах, як показав аналіз, обумовлений, *по-перше*, вимогами чинного законодавства стосовно захисту прав платників податків (так, наприклад, обов'язковість повідомлення платника податків щодо часу проведення виїзної документальної перевірки регламентувалася спершу п. 2 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» [24], потім – ст. 11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [25], зараз – п. 77.4 ст. 77 Податкового кодексу України [2]), а, *по-друге*, концептуальними положеннями теорії контролю щодо раціональної організації та здійснення контрольного процесу, які стосовно податкового аудиту реалізуються через низку вимог чинного законодавства, нормативних актів та внутрішніх документів ДФС України.

Дослідження діючої практики роботи підрозділів податкового аудиту органів фіскальної служби та нормативних документів, що її регламентують, показало, що етап підготовки до проведення податкового аудиту залежно від того, стосуються дії відповідальних осіб роботи підрозділу податкового аудиту в цілому чи тільки окремого платника, варто розподілити на два самостійні етапи: етап відбору суб'єктів господарювання для здійснення податкового аудиту й планування контрольно-перевірочної роботи підрозділу та етап підготовки до виконання контрольно-перевірочних дій (процедури по суті) відносно конкретного платника податків. Доцільність такого підходу підтверджується тим, що їх здійснення, *по-перше*, розмежоване в часі та за колом осіб, які залучаються до них, *по-друге*, відбувається послідовно. Особливістю кожного з цих етапів є те, що виконання певних дій має проводитися в повному об-

сязі для забезпечення законних підстав проведення податкового аудиту. На думку автора, трактування етапів, що передують виконанню контрольно-перевірочних дій (процедур по суті), у такому контексті дає змогу більш чітко визначитись із загальними витратами часу та ресурсів на підготовку до податкового аудиту конкретного платника податків.

Стосовно етапу безпосереднього виконання контрольно-перевірочних дій (процедур по суті) слід зазначити, що до числа регламентованих нормативно-правовими актами тут належать здебільшого організаційні питання, конкретні ж аудиторські процедури здійснюються відповідно до затверджених методик з урахуванням специфіки платника податків. На цьому етапі виконання суб'єктом податкового аудиту певних заходів залежить від поведінки платника (так, наприклад, заходи впливу застосовуються у разі, коли платник податків протидіє законним вимогам суб'єкта аудиту), ходу процесу перевірки [20], а також професійної компетентності аудитора. Значимість даного етапу полягає в тому, що саме тут виявляються факти порушень податкового законодавства суб'єктом господарювання, які можуть призвести до втрат бюджету. Відповідно цей етап вважається основним етапом податкового аудиту. Тому важливо для забезпечення єдиного підходу аудиторів до виконання процедур по суті розробити та затвердити нормативними документами внутрішні стандарти податкового аудиту ДФС України.

Разом з тим, слід зазначити, що результат податкового аудиту визначається в процесі узагальнення виявлених у процесі виконання аудиторських процедур викривлень у податковій звітності й фіксується згідно з чинним

законодавством у акті (довідці) [2]. Проте, як показує практика, оформлення та вручення підсумкового документа платникам податків ще не є запорукою фактичного надходження донарахованих сум до бюджету: платник податків може своєчасно погасити всю суму (оптимальний варіант); може сплатити її з порушенням встановленого терміну, або не в повному обсязі; може розпочати процедуру оскарження. У зв'язку з цим виникає потреба у здійсненні комплексу процесуальних дій, спрямованих на залучення таких сум до бюджету. Наявність тісного взаємозв'язку між названими діями призводить до того, що більшість авторів визначають їх як один етап [20; 22; 23], або, навпаки, розподіляють на декілька етапів, які не охоплюють усі можливі процесуальні дії [21].

Безумовно, особливістю цього етапу є те, що склад, обсяг і послідовність виконання певних дій залежить від конкретних обставин. У зв'язку з цим для з'ясування питання, доцільно, *по-перше*, проаналізувати, який зміст окремі автори вкладають у завершальний етап податкового аудиту, *по-друге*, проаналізувати характер змін у регламентації процесуальних дій органів ДФС України на завершальному етапі згідно з ПКУ [2], *по-третє*, на теоретичному рівні конкретизувати поняття «результат податкового аудиту» та «реалізація результату податкового аудиту».

У табл. 2 наведено порівняльний аналіз поглядів науковців щодо змісту завершального етапу податкового аудиту.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз поглядів науковців щодо змісту завершального етапу податкового аудиту

Зміст етапу	Онищенко В. А., Чугаєв А. О. [20]	Войнаренко М. П., Пухальська Г. В. [21]	Шматко О. Ю. [23]	Бечко П. К., Лиса Н. В. [22]
1. Приймання актів та довідок від членів контрольно-перевірочної бригади	+			+
2. Опрацювання результатів зустрічних перевірок, відповідей на запити, результатів експертиз, висновків фахівців тощо	+			+
3. Групування виявлених порушень	+			+
4. Узагальнення результатів перевірки й оформлення акта	+	+		+
5. Ознайомлення посадових осіб платника податків з актом перевірки	+			+
6. Розгляд спірних питань	+	+		+
7. Прийняття рішення за результатами перевірки				+
8. Підготовка проектів рішень за результатами перевірки	+			
9. Процесуальне оформлення рішень	+			+
10. Розгляд апеляції платника податків на прийняте рішення	+			+
11. Проведення повторної чи додаткової перевірки	+			+
12. Направлення матеріалів до інших контролюючих органів, органів влади чи правоохоронних органів відповідно до їх компетенції	+			+
13. Застосування штрафних санкцій		+		
14. Забезпечення надходжень до бюджетів донарахованих платежів	+			+
15. Складання звіту податкового аудитора	+			
16. Надання даних для складання внутрішньої звітності щодо проведеної роботи	+			+
17. Надання пропозицій щодо вдосконалення методики перевірки, виявлення нових методів ухилення від оподаткування, удосконалення податкового законодавства	+			
18. Реалізація заходів примусового стягнення, адміністративної чи кримінальної відповідальності			+	
19. Ініціативні заходи щодо змін до законодавства			+	
20. Модернізація та адаптація системи планування податкового аудиту			+	

Як видно з табл. 2, найбільш докладний перелік процедур завершального етапу наводять Онищенко В. А., Чугаєв А. О. [20] та Бечко П. К. і Лиса Н. В. [22]. Войнаренко М. П. і Пухальська Г. В. [21] характеризують лише деякі з них, а Шматко О. Ю. [23] зупиняється тільки на заходах з реалізації результатів податкового аудиту, які доповнюють та певною мірою конкретизують перелік, запропонований іншими авторами.

Водночас слід відмітити, що деякі з процедур, запропонованих Онищенко В. А. та Чугаєвим А. О. [20], на теперішній час не регламентовані та не виконуються органами ДФС України. Так, наприклад, це стосується складання звіту податкового аудитора. Податкова практика провідних країн світу підтверджує доцільність їх з точки зору об'єктивної оцінки праці податкових аудиторів та організації процесу податкового аудиту. Безумовно, складання єдиного комплексного документа, який містить аналітичну інформацію щодо результативності податкового аудиту й пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства та методики податкового аудиту, є більш перспективним порівняно з існуючим порядком подання окремих, часто неузгоджених між собою, пропозицій, що формуються суб'єктами податкового аудиту. На думку автора, саме цей документ має в подальшому стати підсумковим щодо реалізації результатів державного податкового аудиту.

**Н**а сьогоднішній день актуальним залишається питання щодо впорядкування складу та змісту етапів, що є наступними за здійсненням контрольно-перевірочних дій (процедур по суті). На думку автора, для цього доцільно застосувати підхід, запропонований для виокремлення перших двох етапів. На його користь свідчить те, що процедури 1–6 виконуються членами групи аудиторів щодо конкретного платника податків. Крім того, законодавство встановлює для цього визначені терміни. Так, п. 86.1 ст. 86 ПКУ законодавчо закріпив норму щодо невиключення часу на складання та реєстрацію акта (довідки) про результати перевірки до терміну, який відведено безпосередньо для виконання контрольно-перевірочних дій [2].

Усі інші процедури пов'язані з реалізацією результату податкового аудиту, зафіксованого в акті (довідці). При цьому виконання тієї чи іншої процедури визначається характером реагування платника податків на визначений результат податкового аудиту (наприклад, чи використовує він процедуру адміністративного чи судового оскарження результатів, з якою метою – чи у зв'язку з незгодою з результатами чи для відстрочення сплати donaraxovanih сум на час оскарження; чи сплачує суму зобов'язання після прийняття рішення судом на користь держави). Суттєвий вплив має також якість та обґрунтованість висновків щодо виявлених порушень та правильність визначення суми donaraxovanih, відповідності юридичного супроводження перевірки (контрольно-перевірочних дій та оформлення актів перевірки). Важливо зазначити, що процедури 9, 10, 12–14, 16–18, 20 є самостійними процесуальними діями та виконуються співробітниками різних структурних підроз-

ділів. За членами групи аудиторів залишається функція спостереження за результатами таких дій.

У зв'язку з цим, на думку автора, доцільно виокремити етап узагальнення й оформлення результатів податкового аудиту та етап реалізації результатів податкового аудиту. Такий підхід дозволить не лише впорядкувати практику податкового аудиту в його завершальній фазі, але й більш зважено підійти до трактування поняття «реалізація результатів податкового аудиту» й на цій основі внести зміни до чинного податкового законодавства.

**А**наліз наукових публікацій з питань оподаткування та податкового законодавства й нормативних актів щодо діяльності ДФС України показав, що терміни «результат податкового аудиту» та «результат перевірки» використовуються досить часто. Але єдине розуміння цих термінів наразі відсутнє. Автор у своєму дослідженні виходить з трактування результату податкового аудиту як суттєвого наслідку процесуальних дій суб'єктів аудиту. До числа таких наслідків, перш за все, належить виявлення фактів порушень податкового законодавства, яке призвело до заниження суми податкового зобов'язання. Факти таких порушень та суми податкових платежів, які donaraxovanih платнику за результатами податкового аудиту, фіксуються в акті. Таким чином, це може розглядатися як проміжний або номінальний результат податкового аудиту. Його визначення та повідомлення платнику податків є логічним завершенням етапу узагальнення та оформлення результатів податкового аудиту.

Реальним (кінцевим) результатом податкового аудиту може бути фактичне надходження donaraxovanoi суми до бюджету (позитивний результат) або скасування рішення органу державної фіскальної служби про таке нараховування (негативний результат). Він визначається після здійснення органом державної фіскальної служби низки заходів щодо забезпечення надходження donaraxovanih сум до бюджету за результатами оперативного обліку надходження платежів і є логічним завершенням етапу реалізації результатів аудиту. Варто також зазначити, що результат податкового аудиту може бути прямим (тобто безпосереднє надходження donaraxovanih сум до бюджету) та опосередкованим (тобто створення потенційної можливості збільшення надходжень до бюджету через удосконалення організації та методики податкового аудиту та підвищення рівня податкової дисципліни).

Запропоноване трактування результату податкового аудиту та способів його досягнення створює передумови для формулювання поняття «реалізація результату державного податкового аудиту». При цьому також враховано визначення поняття «реалізація» у термінологічних словниках як «здійснення, впровадження в життя» [26].

Таким чином, під реалізацією результату державного податкового аудиту пропонується розуміти здійснення комплексу процесуальних дій, спрямованих на забезпечення перетворення номінального (проміжного) результату податкового аудиту в кінцевий. Відповідно до цього можна визначити моментом початку етапу ре-

лізації результатів податкового аудиту вручення податкового повідомлення-рішення платнику податків.

У зв'язку з цим доцільно рекомендувати при доопрацюванні ПКУ виокремити пп. 86.8, які стосуються порядку та термінів направлення платнику податків податкового повідомлення-рішення, зі статті 86 «Оформлення результатів перевірок» в окрему статтю. У кінцевому підсумку це сприятиме кращому розумінню платниками податків та суб'єктами податкового аудиту механізму реалізації його результатів.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило здійснити теоретичне обґрунтування визначення поняття «реалізація результату державного податкового аудиту», уточнити класифікацію результатів податкового аудиту та підхід до виокремлення етапу реалізації результатів податкового аудиту, що може послужити теоретичним підґрунтям для редагування положень Податкового кодексу України в частині регламентування визнання податкового аудиту як форми сучасного податкового аудиту. Як напрямок подальших досліджень слід визначити потребу аналізу особливостей застосування вибіркового дослідження та концепції суттєвості щодо викривлень у податковій звітності при здійсненні податкового аудиту органами Державної фіскальної служби, а також розробку політики та процедур внутрішнього та зовнішнього контролю якості державного податкового аудиту. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 р. № 877-V (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-XII (зі змінами). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
4. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 377 с.
5. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія. Львів: Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2014. 336 с.
6. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми: ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
7. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 140-V. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
8. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 р. 3 3202-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3202-15/ed20060105>
9. Микитюк А. А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. 22 с.
10. Риженко І. Є. Державний податковий аудит в умовах ринкової економіки України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Харків, 2012. 16 с.

11. Глуценко В. В., Риженко І. Є. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 1. С. 46–53.

12. Бажин І. А. Организация и технология налогового аудита (на примере подрядных строительных организаций): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2006. 250 с.

13. Ємець В. В., Разборська О. О. Ефективність аудиту податкових зобов'язань: проблеми та шляхи їх вирішення // Наукове забезпечення праксеології аудиту: міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 6–7 листопада 2014 р.). Київ, 2014. С. 58–60.

14. Айтхожина Г. С. Налоговые проверки как формы налогового контроля. *Вестник Омского университета*. Серия «Экономика». 2010. Вып. 3. С. 145–149.

15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2014 р. Частина 1. URL: <http://www.apu.com.ua/msa>

16. 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., проф. В. Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2014. С. 336–356.

17. Любенко А. М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів: монографія. Київ: УБС НБУ, 2014. 406 с.

18. Воїнова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні. *Бизнес Информ*. 2009. № 12 (2). С. 120–122.

19. Найдено А. Е. Налоговый аудит как форма налогового контроля. *Бизнес Информ*. 2011. № 4. С. 114–116.

20. Податковий аудит: навч. посіб./за заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва. Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. 398 с.

21. Войнаренко М. П., Пухальська Г. В. Податковий облік і аудит: підручник. Київ: Видавничий центр «Академія», 2009. 376 с.

22. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 288 с.

23. Шматко О. Ю. Стратегічні напрями вдосконалення системи податкового аудиту в Україні // Розвиток методології і методики податкового аудиту: матер. міжнар. наук.-практич. конф. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. С. 138–143.

24. Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 р. № 817/98 (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/817/98>

25. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-XII (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/509-12>

26. Словарь русских синонимов и сходных по смыслу выражений. URL: <http://slovari.yandex.ru/~ книги/Словарь %20 русских%20синонимов/>

## REFERENCES

Ayt Khozhina, G. S. "Nalogovyye proverki kak formu nalogovogo kontrolya" [Tax audit as a form of tax control]. <http://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyye-proverki-kak-formy-nalogovogo-kontrolya>

Artiukh, O. V. "Podatkovyi audyt u strukturi audytorskoj diialnosti: vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid" [Tax audit in the structure of audit activity: domestic and foreign experience]. <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3652/1/%D0%9F%D0%B4.pdf>

Bazhin, I. A. "Organizatsiia i tekhnologiiia nalogovogo audita (na primere podriadnykh stroitelnykh organizatsiy)" [Organization and technology of tax audit (on example of the construction contractors)]. *Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.00.12*, 2006.

Bechko, P. K., and Lysa, N. V. *Podatkovyi menedzhment* [Tax management]. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury, 2009.

Hlushchenko, V. V., and Ryzhenko, I. Ye. "Vektory rozvytku podatkovoho audytu v Ukraini" [Vectors of development of tax audit in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, no. 1 (2010): 46-53.

[Legal Act of Ukraine] (1990). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/509-12>

[Legal Act of Ukraine] (1993). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

[Legal Act of Ukraine] (1998). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/817/98>

[Legal Act of Ukraine] (2005). <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3202-15/ed20060105>

[Legal Act of Ukraine]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

[Legal Act of Ukraine] (2007). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Liubenko, A. M. *Kontseptualni zasady derzhavnoho finansovoho kontroliu vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv* [The conceptual basis of state financial control in accordance with international standards]. Kyiv: UBS NBU, 2014.

Mykytiuk, A. A. "Pravovi ta orhanizatsiini zasady zdiisnennia podatkovoho audytu derzhavnoiu podatkovoiu sluzhboiu Ukrainy" [Legal and institutional framework for the implementation of the tax audit by the state tax service of Ukraine]. [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r\\_81/cgiirbis\\_64.exe](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe)

"Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadання vpevnenosti ta sputnykh posluh: vydannia 2014 roku. Chastyna 1" [International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services edition 2014. Part 1]. [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)

Naydenko, A. E. "Nalogovyy audit kak forma nalogovogo kontroliu" [Tax audit as a form of tax control]. *Byznes Ynform*, no. 4 (2011): 114-116.

Pikhotskyi, V. F. *Systema derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini: kontseptualni zasady teorii ta praktyky* [The system of state

financial control in Ukraine: the conceptual foundations of theory and practice]. Lviv: Vyd-vo Lvivskoi politekhniki, 2014.

*Podatkovyy audyt* [Tax audit]. Irpin: Akademiia DPS Ukrainy, 2003.

Ryzhenko, I. Ye. "Derzhavnyi podatkovyy audyt v umovakh rynkovoї ekonomiky Ukrainy" [State tax audit in the conditions of market economy of Ukraine]. *Avtoref. dys.... kand. ekon. nauk: 08.00.08*, 2012.

Shevchuk, O. A. *Systema derzhavnoho finansovoho kontroliu : formuvannia ta rozvytok v Ukraini* [The system of state financial control : the formation and development in Ukraine]. Irpin: Universytet DFS Ukrainy, 2016.

Shmatko, O. Yu. "Stratehichni napriamy vdoskonalennia systemy podatkovoho audytu v Ukraini" [Strategic directions of perfection of system of tax audit in Ukraine]. *Rozvytok metodolohii i metodyky podatkovoho audytu*. Irpin: Natsionalna akademiia DPS Ukrainy, 2004.138-143.

Slobodianyuk, Yu. B. *Formuvannia systemy derzhavnoho audytu v Ukraini* [The formation of public audit in Ukraine]. Sumy: FOP Natalukha A. S., 2014.

"Slovar russkikh sinonimov i skhodnykh po smyslu vyrazheniy" [Dictionary of Russian synonyms and similar expressions on sense]. <http://slovari.yandex.ru/~книги/Словарь%20русских%20синонимов/>

Voinova, T. S. "Stanovlennia teoretychnykh zasad podatkovoho audytu v Ukraini" [The theoretical fundamentals of tax audit in Ukraine]. *Byznes Ynform*, no. 12 (2) (2009): 120-122.

Voinarenko, M. P., and Pukhalska, H. V. *Podatkovyy oblik i audyt* [Tax accounting and audit]. Kyiv: Akademiia, 2009.

Yemets, V. V., and Razborska, O. O. "Efektyvnist audytu podatkovykh zoboviazan: problemy ta shliakhy yikh vyrishennia" [The effectiveness of the audit of tax liabilities: problems and ways of their solution]. <https://www.knteu.kiev.ua/file/MjA=/48efe0-da6c9796ae17a25760e257ec2b.pdf>