

Глущенко В.В.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету
імені В.Н. Каразіна

Риженко І.Є.,

аспірант кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету
імені В.Н. Каразіна

ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Досліджуються економічний зміст і сутність категорії “податковий аудит”, теоретичні засади створення ефективної, цілісної системи податкового аудиту з розвиненими інфраструктурою й забезпеченням, а також можливості застосування податкового аудиту як засобу підвищення податкової дисципліни та протидії податковим правопорушенням.

In the article are researched economic contents and essence of the categories “tax auditing”, theoretical bases of creating an efficient holistic system of the tax auditing with developed infrastructure and provision, and possibility of the using the tax auditing as a means to increase the tax discipline and counteraction to the tax offenses are researched.

Ключові слова: податковий аудит, система податкового аудиту, податковий контроль, державний і недержавний аудит.

Значимість податкового аудиту, або його роль у перетворенні й урегулюванні економічних відносин, зростає паралельно зі збільшенням кількості суб’єктів господарювання та розширенням нового класу власників. Загострюється питання контролю фінансово-господарської діяльності платників податків. Постає нагальна потреба в налагодженні взаємовідносин держави і суб’єктів господарювання на підставі встановлення дієвого механізму справляння податків та притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства, яка особливо окреслюється в умовах тінізації економічних відносин, поширення правопорушень і низького рівня довіри до влади й бізнесу щодо ефективності регуляторних заходів.

Що за таких обставин може зробити держава? Основна маса платників податків не перевіряється кожних три роки. Так, за даними Державної податкової адміністрації всього в Україні податковим наглядом охоплено 730 тис. юридичних осіб, із яких щороку документальну перевірку проходять близько 30 тис. суб’єктів господарювання¹. Отже, за таких темпів кількість перевірених юридичних осіб за 3 роки дорівнюватиме 90 тис., тобто трохи більше ніж 12 % від загальної кількості зареєстрованих платників.

¹ Германова О. На шляху до впровадження автоматизованого аудиту // Вісник податкової служби України. — 2008. — № 14.

За таких умов платники податків отримують свого роду амністію, оскільки за 1095 днів (граничний термін визначення податкових зобов'язань, встановлений Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів”) держава не в змозі контролювати 88 % платників.

Незалежний податковий аудит є формою розв'язання суперечностей. Аудитор (незалежний) не має права приховувати порушення, виявлені при перевірці правильності заповнення податкових декларацій².

Утім, уявлення щодо незалежного аудиту дуже різняться. Приміром, працівники державних органів податкового контролю (а податковий аудит є однією із форм податкового контролю держави, щоправда, зветься він по-іншому — “податкова перевірка”) вважають запровадження недержавного аудиту непотрібною перебудовою. Їхні інтереси зрозумілі: охопити все, не віддавати нікому нічого.

Ринкові перетворення — то зміна світогляду, в тому числі на недержавний аудит. Розглянемо зарубіжний досвід. Франція стала однією з перших країн, де спочатку діяло правило: “державному сектору — державний аудит, а недержавному — недержавний (тобто незалежні бухгалтери й ревізори)”. Проте з часом, унаслідок випробувань і з набуттям ринкового досвіду, тут почало діяти нове правило: “незалежні ревізори (аудитори) контролюють достовірність звітності державних підприємств”. Це яскраве свідчення того, що в ринковій економіці фінансовий контроль не може здійснюватися тільки державою. Принципово треба зауважити, що підприємства державної власності демонстрували від'ємні результати господарювання й держава часто перекладала цю недостачу на суб'єктів інших форм господарювання. Не може бути єдиного державного контролю в господарюванні різних суб'єктів та ще й різних форм власності.

Про історичну справедливість цього висновку свідчить багатомірна практика господарювання, особливо в розвиненій ринковій економіці. Останніми роками незалежні аудитори контролюють достовірність звітності не тільки недержавних, а й державних комерційних підприємств. Наприклад, у Франції дві професійні організації: Орден бухгалтерів-експертів (11 тис. членів) і Національна компанія ревізорів (10 тис. членів). При цьому ревізори забезпечують лише контроль достовірності фінансової звітності, а бухгалтери-експерти займаються не тільки складанням обліку і звітності, а й наданням консультативних послуг у цій сфері, виявленням втрат у минулому та прогнозуванням прибутків на майбутнє з урахуванням теперішньої ситуації. Інакше кажучи, перші дивляться в минуле, а другі — ще й у майбутнє.

На жаль, штучно створена Аудиторською палатою України суперечність, коли під аудитом розуміється виключно вид підприємницької діяльності (а не форма податкового контролю), перешкоджає співпраці державних і недержавних аудиторів (терміни “залежні” й “незалежні” ми вилучаємо з ужитку). Діяльність недержавних

² Березин А. Новый порядок взаимодействия с аудиторами: [Електр. ресурс]. — <http://www.pravcons.ru>.

аудиторських організацій жодним чином не розв'язує завдань податкового контролю, адже немає механізму взаємодії аудиторських організацій із органами державного податкового контролю щодо попередження і припинення порушень податкового законодавства. Крім того, аудиторські організації, посиляючись при здійсненні податкового аудиту на регуляторні акти Аудиторської палати України, як правило, проводять лише документальні перевірки платників податків та відмовляються від застосування методів фактичного контролю, чим обмежують розвиток податкового аудиту, закладають основи для корупції й фальсифікації його результатів.

У ринковій економіці контроль не є прерогативою держави. Інша точка зору означала б істотне заниження ролі недержавного податкового аудиту, порушення принципу рівності форм власності й господарювання та втілення карального нахилу, що мав установити “справедливість” у контексті моральних цінностей для адміністративно-командної економіки. На наш погляд, річ не в категоріях “державний аудит — державна власність”, “незалежний аудит — недержавна власність”. Аудиторських фірм за ознаками власності може бути декілька: приватна, колективна, корпоративна тощо, а от незалежність реалізується в беззаперечному праві аудитора на власне професійне судження, не обтяжене вказівками й рекомендаціями владних структур.

Інакше кажучи, чесність і об'єктивність, незалежна майстерність, ретельність, конфіденційність і професіоналізм не знаходять адекватної основи в “горизонтальних” структурах власності (державна, корпоративна, приватна). Вони можуть бути в цих структурах, а можуть і не бути. Суспільство не відчуло би потреби в незалежній аудиторській думці, якби не зростання недовіри населення до держави та сумніви в ефективності її контролю взагалі. В будь-якому разі неузгодженість державного й недержавного податкового аудиту аж ніяк не сприяє розвитку цього виду перевірок, а тільки породжує безліч питань.

До чого це призводить? По-перше, до відсутності єдиних для всіх суб'єктів податкового аудиту професійних термінів, їх глосарія (зауважимо, що державний податковий аудит не відповідає ознакам саме цього терміна: це ревізія, тобто контрольне вивчення раніше здійснених господарських операцій із погляду їх законності, вірогідності й економічної доцільності; тому поняття “ревізор” і “аудитор” часто й безпідставно ототожнюються). По-друге, функція аналізу поточної діяльності в обов'язок ревізора як додаткова не входить: його завдання — дивитися в минуле. По-третє, утворюється великий розрив між внутрішнім аудитом українських підприємств і зовнішнім (незалежним). Останні взаємодіють із внутрішніми аудиторами не так тісно (майже ніяк), як у зарубіжних країнах. По-четверте, перевірки, що здійснюються органами державної податкової служби, дедалі частіше мають фіскальний характер.

Відмінність внутрішнього українського аудиту від зовнішнього (а також від внутрішнього аудиту в зарубіжних країнах) полягає в такому:

— незалежність внутрішнього аудитора є умовною, оскільки служба внутрішнього аудиту є підрозділом організації. Відсутні як законодавчі, так і етичні норми,

що підкреслюють незалежність внутрішніх аудиторів від безпосереднього впливу керівництва економічного суб'єкта та його лінійних підрозділів;

- відсутні професійні стандарти їхньої діяльності;
- немає однакових вимог до їх професійного й освітнього рівнів.

Варто зауважити, що впровадження недержавного аудиту не є реалізацією принципу корпоративності. Це вектор, який дає змогу фінансовому менеджеру й керівництву підприємства (корпорації) усвідомити правильність прийнятих рішень щодо спрямованості розвитку. Недержавний аудит має істотні переваги перед іншими формами контролю, такі як:

- значна економія державних коштів;
- надходження до бюджету додаткових коштів за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;
- незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;
- можливість вибору аудитора замовником тощо.

Одним із варіантів інтеграції недержавного аудиту у сферу податкового контролю є зобов'язання на законодавчому рівні окремих організацій проводити зовнішній податковий аудит, надавати відповідні висновки до податкових органів та виконувати всі рекомендації з виправлення порушень податкового законодавства, виявлених при проведенні податкового аудиту. В цьому випадку податковий аудит повинен здійснюватися аудиторськими фірмами (аудиторами), що акредитовані в Міністерстві фінансів чи Державній податковій адміністрації України як уповноважені агенти або консультанти.

Слід зазначити, що подібні відносини аудиторсько-консалтингових фірм із податковою службою вже мають місце в Росії. Федеральною податковою службою Російської Федерації проводяться відкриті конкурси на право укладення контракту про надання послуг зі складання експертних письмових висновків із питань податкового законодавства для здійснення ФНС РФ функцій контролю й нагляду. Останні зміни в російському законодавстві, а саме прийняття нового Закону РФ "Про аудиторську діяльність" від 30.12.2008 № 307-ФЗ, свідчать про визнання успішності вказаної концепції, адже зазначеним законом закріплено обов'язковість проведення аудиту з 1 січня 2009 року для всіх підприємств, обсяг виручки котрих за попередній звітний рік перевищив 50 млн руб. або вартість активів балансу яких на кінець року становить понад 20 млн руб.³

За описаного варіанта реформування системи податкового аудиту відповідні організації (аудитори) здійснюватимуть перевірку економічних суб'єктів на предмет дотримання ними податкового законодавства, а податкові органи — весь поточний податковий контроль (із допомогою камеральних податкових перевірок) та наступний податковий контроль, що проводитиметься у виключних випадках і в порядку нагляду за діяльністю аудиторських фірм (аудиторів).

³ Руж А. Аудиторская профессия во Франции // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 9. — С. 15.

Запровадження нової концепції організації податкового аудиту можливе лише за умови виконання низки положень. По-перше, має бути чітко визначена роль недержавних аудиторів у системі податкового контролю шляхом упорядкування податкового аудиту на державному рівні та встановлення порядку реагування суб'єктів, що перевіряються, на результати недержавного податкового аудиту. По-друге, необхідно законодавчо закріпити штрафні санкції за недостовірні аудиторські висновки та встановити солідарну або субсидіарну відповідальність аудиторських організацій за неякісне проведення податкового аудиту. По-третє, треба впровадити обов'язкове страхування відповідальності аудиторів. По-четверте, розробити механізм контролю якості послуг аудиторів саморегульованими професійними аудиторськими організаціями. По-п'яте, закріпити на законодавчому рівні обов'язок проведення зовнішнього аудиту професійними аудиторами для певного кола платників податків.

У теорії аудиту існує два підходи до визначення його сутності: 1) вузькоекономічний, коли він розглядається лише як зовнішній аудит фінансової звітності і трактується як складова обліку економічних дій суб'єкта; 2) технократичний, коли він розглядається тільки як набір технічних операцій, тестів, процедур, стандартів документації й певна техніка виконання аудиторських послуг і технологій. На наш погляд, обидва підходи викривлюють сутність аудиту, бо не враховують самої природи аудиторського продукту (послуги).

Аудит виник на такому етапі розвитку економіки, коли ідеї, знання, технології, інформація стають основою для її розвитку. Він являє собою сукупність суб'єктивного специфічного знання, інформації та потенційних або очікуваних вигід замовника аудиторських послуг, тобто аудиторський продукт не має речової форми, хоча може використовуватись у таких матеріальних носіях, як проекти, рекомендації, схеми. При цьому треба розрізнити зміст аудиту й матеріальні носії цього змісту. Значною частиною аудиторського продукту є знання, яке не відчужене від людини та може бути передане від учителя до учня, від кваліфікованого аудитора до недосвідченого. Саме тут знання є спільним.

Базою створення аудиторського продукту виступає інтелектуальна праця аудитора й інтелектуальний капітал аудиторської фірми, тобто безпосередній зв'язок праці і власності. Невіддільність аудитора від його продукту часто приховує колективний характер останнього. І справді, усна консультація (суто авторська) — це теж продукт колективної праці співробітників аудиторської фірми, які використовують бази даних (готують їх), комп'ютерну мережу та ін. Інакше кажучи, аудиторський продукт створюється спільно, хоч і не втрачає авторства. Це один бік характеристики аудиторської послуги як продукту спільно-розділеної праці.

Другий бік формується ще на стадії створення аудиторського продукту, коли замовник таких послуг надає конфіденційну інформацію, яка слугує основою створення аудиторського продукту, причому клієнт аудиторської фірми є замовником створення цього продукту. І тут спільно-розділена природа аудиторського

продукту проявляється у спільно-розділеній власності на нього аудиторської фірми та її замовника, адже кінцевим результатом аудиту виступають саме реальні вигоди останнього.

Крім того, інтелектуальний ресурс аудиторської фірми створюють об'єкти інтелектуальної власності (нематеріальні активи), цінність якої інколи стає вищою за цінність виробничих потужностей⁴. Поряд із майновими й немайновими правами накопичується база знань, котра визначає аудиторські технології (наукові розробки й консультаційні методики, навчальні програми як сценарії навчального аудиту, аудиторських послуг, аудиторських ноу-хау, новацій тощо). Нематеріальні активи є специфічними ресурсами аудиторської фірми, причому дуже важко відновлюваними, хоча саме вони мають характер довгострокових інвестицій.

Далі формується капітал аудиторської фірми. Це так звані працівники знань (*knowledge workers*) — генератори, модератори й організатори аудиторського знання. Є безліч питань стосовно оцінки працівників знань аудиторської фірми (чи приватного аудитора), ціноутворення на їхні продукти тощо. Однак, як показує огляд вітчизняної наукової літератури (О.Ю. Редько, В.М. Дереконь, І.В. Басанцов, В.П. Пантелеєв та ін.), вони не такі важливі. Головне те, що на базі спільно-розділеної праці й інтелектуальної власності формується ринок аудиторських послуг.

Кількаразове збільшення ринку аудиторських послуг останніми роками за низкою показників (у тому числі кількістю наданих звітів, замовлень, фактичним обсягом наданих послуг, середньою вартістю одного замовлення, кількістю замовлень на одного суб'єкта аудиту й навіть середнім доходом на одного суб'єкта) свідчить про його активний розвиток в Україні. При цьому ключове питання: як іде процес розвитку на ринку аудиторських послуг, — ніким не розглядається. У кращому разі перелічуються недоліки цього ринку, зокрема такі: різноманітність цін на аудиторські послуги; конкуренція на замовлення; мала кількість штатних працівників аудиторських фірм (не більше двох осіб); залежність створення аудиторських фірм від регіональних джерел концентрації капіталу й ділової активності; утримання аудиторських фірм завдяки наданню супутніх професійних послуг (аутсорсинг) і консультування⁵.

Слід зазначити, що в Україні аудиторська діяльність безпосередньо пов'язана із трансформаційними процесами глобального характеру, як то становлення економіки знань, розвиток економіки інноваційного типу, а також локальними трансформаційними процесами, які відтворюють розвиток ринкової економіки в цілому. За таких умов попит на аудиторські послуги визначається сучасним станом інноваційної системи нації, активністю й інновативністю суб'єктів господарювання, а також культурою їх спілкування.

⁴ Марченко О.С. Консалтингові ресурси національних інноваційних систем: Економіко-теоретичний аналіз. — Х.: Право, 2008. — С. 17, 39.

⁵ Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: Автореф. дис. на здобуття наук. ст. доктора екон. наук. — К., 2009. — С. 18—19.

Ефективність інноваційного розвитку залежить не тільки від активності суб'єктів господарювання, а й від їх взаємодії із суспільними інститутами (аудит, право, норми господарювання). У зв'язку з цим доцільно виділити декілька особливостей національної аудиторської системи. Це:

- її незавершеність, певна фрагментарність щодо інноваційних засад;
- невіршеність питань державно-правового регулювання розвитку інтелектуальної власності;
- невизначеність правового поля аудиту, де поняття “залежність” і “незалежність” розуміються у формулах “незалежний — державний”, “залежний — недержавний”;
- суперечність між державним регулюванням інноваційної діяльності й самим інноваційним розвитком, що призвела до кризи державного аудиту;
- олігополія на ринку столичних аудиторських послуг (іміджеві консультанти) та монополістична конкуренція в регіональній диференціації аудиторського ринку.

Унаслідок зазначених особливостей маємо констатувати таке:

- 1) ринок аудиторських послуг ще не є втіленням спільно-розділеної діяльності, він далекий від принципів її організації;
- 2) розділення ринку на державний і недержавний відбувається на користь першого, що деформує ринок “у квадраті”, особливо в умовах економічної рецесії;
- 3) в умовах кризи державного аудиту зростає попит на надання послуг квазі-аудиту: тобто послуг щодо уникнення податків або приховування доходів тощо, таким чином розвивається тінювий (деформований) ринок аудиторських послуг;
- 4) інституційні перетворення потребують додаткових витрат, тому звернення по допомогу до аудиторів щодо їх зниження можуть звужувати сегмент ринку науково обґрунтованих рекомендацій, спотворювати його розробкою тінювих схем ухилення, фальсифікацією даних бухгалтерського й фінансового обліку, підготовкою експертних висновків стосовно фінансового стану клієнтів, що базуються на недостовірних даних, конфіденційній інформації про конкурентів і партнерів;
- 5) трансформаційна економіка України істотно загострює суперечності між інтелектуальною (або професійною) й підприємницькою сторонами ринку аудиту, чим створює можливість нагромадження “аудиторських пасток” трансформаційної економіки.

Певну загрозу розвитку ринку аудиторських послуг, на нашу думку, становлять намагання внести зміни до Закону України “Про аудиторську діяльність” щодо збільшення статутного фонду аудиторських фірм до 100 тис. грн. Ініціатори змін пояснюють потребу в них великою кількістю “непрофесійних” підприємств, тобто річний обіг яких менший за 1 млн дол. США⁶. Отже, в разі реалізації подібних змін замість очікуваної невеликої кількості більш контрольованих, самоорганізованих, високопрофесійних суб'єктів ринку ми отримаємо монополізований,

⁶ Кириш А. Стричь вообще-то можно, но не всем // Зеркало недели. — 2010. — № 2 (781).

корумпований, непрозорий і неефективний ринок, який не забезпечуватиме потреб замовників аудиторських послуг та не сприятиме зростанню довіри суспільства до аудиту.

Тому вважаємо за доцільне, з метою сталого й адекватного розвитку аудиторської професії та ринку аудиторських послуг, узагалі відмовитися від моделі підприємницької діяльності в аудиті та прийняти модель професійної діяльності за аналогією з адвокатами й нотаріусами, що передбачатиме персональну відповідальність за результати професійних дій. Професіональні аудиторські та їх об'єднання, що прийдуть на зміну аудиторським фірмам, утворивши власні саморегульовані організації, матимуть змогу встановити єдину цінову політику та вимагати від своїх членів чіткого дотримання кодексу професійної етики й міжнародних стандартів аудиту. Тільки за таких умов ринок аудиторських послуг в Україні буде ефективним і саморегульованим, а послуги — затребуваними й високо оцінюваними.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що розвиток вітчизняного податкового аудиту повинен базуватися на переосмисленні теоретичних засад та практичної організації здійснення аудиторських перевірок відповідно до сучасних вимог. Наукове і прикладне обґрунтування напрямів удосконалення системи податкового аудиту належить до тих проблем реформування національної економіки України, що потребують невідкладного розв'язання.