

УДК 336.02

А. В. Ревуцька,
викладач кафедри податків та фіскальної політики,
Тернопільський національний економічний університет

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУТНОСТІ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

У статті розглянуто наукові підходи сутності податкового аудиту. Наведено власне визначення поняття "податковий аудит". Розмежовано поняття "кабінетна податкова перевірка", "кабінетний податковий аудит", "податковий аудит". Визначено етапи проведення податкового аудиту та завдання, які потрібно дослідити під час його виконання.

In article scientific approaches of essence of tax audit are considered. Own definition of concept "tax audit" is resulted. Concept "cabinet tax check", "cabinet tax audit", "cabinet audit" are divided. Stages of carrying out of tax audit and the task which need to be investigated during its performance are resulted.

Ключові слова: податковий аудит, кабінетна податкова перевірка, кабінетний податковий аудит, суб'єкт податкового аудиту, об'єкт податкового аудиту.

Key words: tax audit, cabinet tax check, cabinet tax audit, the subject of tax audit, object of tax audit.

ВСТУП

Дослідження визначень поняття податкового аудиту наведених у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, що займалися вивченням даного питання, показало, що одностайної думки щодо трактування поняття податковий аудит наразі немає. Окремі науковці та практики розглядають податковий аудит як окремий самостійний процес, аналогів якому у вітчизняній податковій практиці немає. Інші або ототожнюють податковий аудит з податковою перевіркою, або з податковим контролем.

Питання сутності податкового аудиту вивчали такі науковці, як В.А. Онищенко, А.О. Чугуєва, Є. Мних, С. Голов, Н.И. Анфіногентова, Т.В. Василькова, С.Я. Цимбалюк, Т.В. Микитенко, Н.Є. Заяц, В.М. Мурашко.

Проте, чіткого розмежування таких ключових понять, як податковий аудит, перевірка платника податків та податковий контроль на сьогодні так і немає.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

У даній статті окреслено поняття податковий аудит і чітко показано його відмінності від податкової перевірки на основі розглянутих наукових поглядів у даному напрямі дослідження, а також зарубіжної практики організації та проведення податкового аудиту.

РЕЗУЛЬТАТИ

Аналіз вітчизняних поглядів на сутність податкового аудиту показав наступне.

За твердженнями авторів навчального посібника "Податковий аудит" В.А.Онищенко та А.О.Чугаєва, податковий аудит (податкова перевірка) — це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків [1, с. 11].

Податковий аудит автор розглядає як вид діяльності, притаманний усім контролюючим органам, а також конкретно не зазначає, які саме процесуальні дії контролюючих органів потрібно здійснювати під час проведення податкового аудиту. Така конкретизація є необхідною, оскільки до процесуальних дій щодо контролю, для прикладу в податкових органах, належать і заходи превентивного контролю, який розпочинається на етапі реєстрації платників податків шляхом перевірки достовірності поданої платником інформації; перевірка податкової звітності платника податків; комплекс заходів під час візиту на місцезнаходження платника податків з метою дослідити відповідність задекларованих даних інформації зазначеній у фінансово-господарській документації платника податків тощо.

Крім того, у визначені надзвичайно широко окреслено спектр завдань податкового аудиту, а саме "...контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків". З переліченого, можна погодитись, з тим, що в процесі податкового аудиту можна з'ясувати правильність обчислення нарахованого платником податкового зобов'язання, а також дотримання ним законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків. Однак, відстежувати своєчасність та повноту сплати не є завданням податкового аудиту.

Доктор економічних наук, професор Є.Мних стверджує, що податковий аудит "...можна розглядати як напрям практичної аудиторської діяльності, або як синонім до аудиту податкових розрахунків і податкової звітності" [2, с. 101].

Податковий аудит не доцільно розглядати як напрям практичної аудиторської діяльності, так як, на наш погляд, аудит відрізняється від податкового аудиту, не об'єктом та способом проведення, а тим, хто здійснює даний процес і хто є ініціатором його проведення. З огляду на це, зазначимо, що аудит виконують незалежні аудиторські фірми на замовлення клієнта та на комерційній основі, а податковий аудит здійснюється уповноваженими працівниками податкової служби і при цьому даний процес відбувається не на замовлення, а право вибору суб'єкту аудиту також належить працівникам податкової служби.

Професор Є. Мних розглядає податковий аудит, як синонім до аудиту податкових розрахунків та

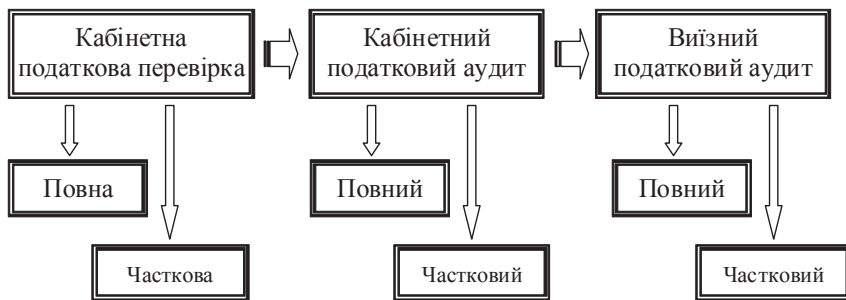


Рис. 1. Складові податкового аудиту

*Примітка: складено автором самостійно

податкової звітності, однак, податковий розрахунок згідно Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" є однією із форм податкової звітності поряд із податковою декларацією, тому не доцільно окремо виділяти податкові розрахунки. У визначенні об'єкт податкового аудиту обмежується лише податковою звітністю, проте, податкова звітність є лише об'єктом перевірки платника податків стосовно повноти нарахування його зобов'язань перед бюджетами, яка здійснюється у податковому офісі.

Професор Міжнародного інституту менеджменту С.Голов констатує, що "податковий аудит — це аудит податкових звітів фізичних і юридичних осіб, який здійснюється уповноваженими працівниками податкової служби з метою визначення відповідності таких звітів податковому законодавству" [2, с.

111].

Перше, що можна з'ясувати з вищенаведеного визначення, це те, що до об'єкту податкового аудиту автор відносить податкові звіти фізичних та юридичних осіб. Якщо припустити, що податкові звіти, автор ототожнює із податковою звітністю, то як вже було зазначено, це дуже обмежує комплекс тих заходів, які відбуваються під час проведення податкового аудиту.

Проте автор слушно зауважив, що проведення податкового аудиту належить до компетенції податкових органів.

Доцент Одеського державного економічного університету Н.І. Анфіногентова наводить наступне визначення: "податковий аудит — це комплекс заходів з планування, організації, проведення та аналізу перевірок податкової звітності суб'єктів господарювання, консультативної роботи та роз'яснювальної роботи з метою упередження платниками податків пору-

шення податкового законодавства" [2, с. 151].

З наведених вище причин, невірно ототожнювати аудит з комплексом заходів з планування, організації, проведення і аналізу перевірки податкової звітності. Однак цілком доцільно віднести до заходів, які здійснюються у межах податкового аудиту консультативну роботу.

Доценти Національної академії ДПС України Т.В.Василькова, С.Я. Цимбалюк податковий аудит розглядають як "...системний процес отримання і підтвердження достовірності інформації посадовими особами органів ДПС України про фінансово-господарську діяльність суб'єктів підприємницької діяльності на основі процесуальних процедур відповідно до встановлених критеріїв і нормативів податкового законодавства" [2, с. 217—218].

У визначенні, автор податковий аудит розглядає як процесуальні процедури відповідно до встановлених критеріїв і нормативів податкового законодавства. Проте у чинному законодавстві України немає визначення податкового аудиту, а отже, і не прописані заходи щодо його забезпечення.

Досить широко розглядає податковий аудит доцент Національної академії ДПС України Т.В.Микитенко, а саме, "...як один із різновидів економічного аудиту досліджує податкові відносини у макро- та мікроекономіці держави. Так, на макрорівні податковий аудит досліджує джерела наповнення централізованих грошових фондів бюджету за рахунок податкових надходжень; блокує діяльність, що загрожує національній безпеці, демолізує ринки та спрямована на попередження виробництва товарів і надання послуг, заборонених державою, забезпечує законні інтереси держави, суб'єктів підприємницької діяльності та суспільства в цілому. На мікрорівні податковий аудит передбачає дослідження діяльності окремих платників податків із питань правильності та своєчасності виконання ними податкових зобов'язань перед бюджетом, дотримання правил ведення обліку та податкової звітності, фінансової дисципліни, запобігання фіктивним фінансовим операціям та фактам відмивання "брудних" грошей і порушень податкового законодавства" [2, с. 322].

Стосовно тих завдань, якими автор наділяє податковий аудит на макрорівні, то на їх виконання націлений весь спектр заходів, які здійснює Державна податкова служба, а не лише податковий аудит.

Професор Н.Є. Заяц податковий аудит розглядає, як "...різновидність так званої аудиторської

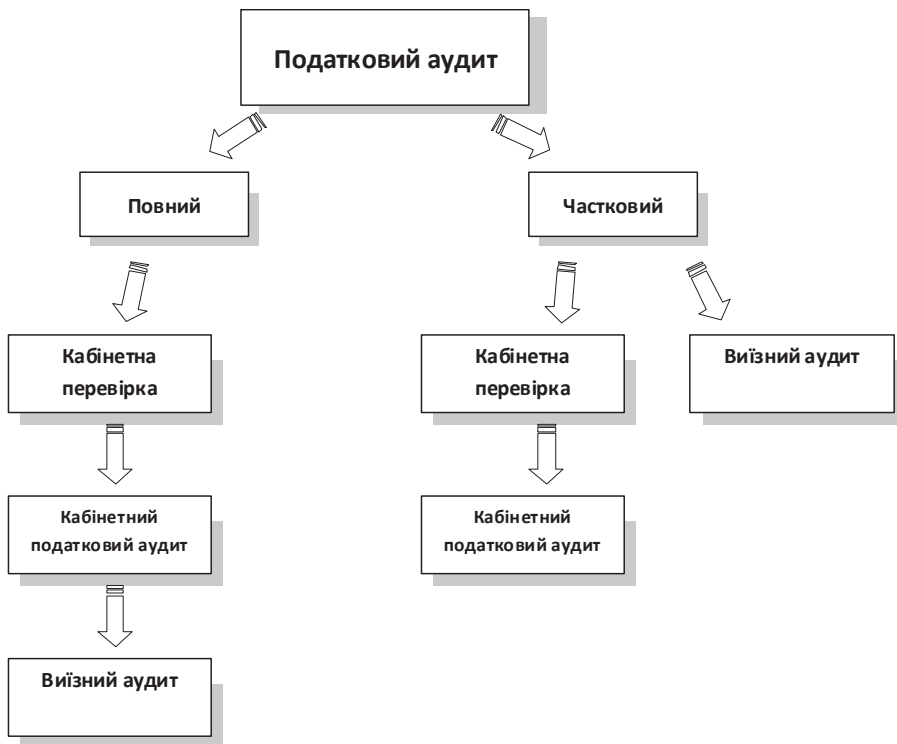


Рис. 2. Види податкового аудиту

*Примітка: складено автором самостійно

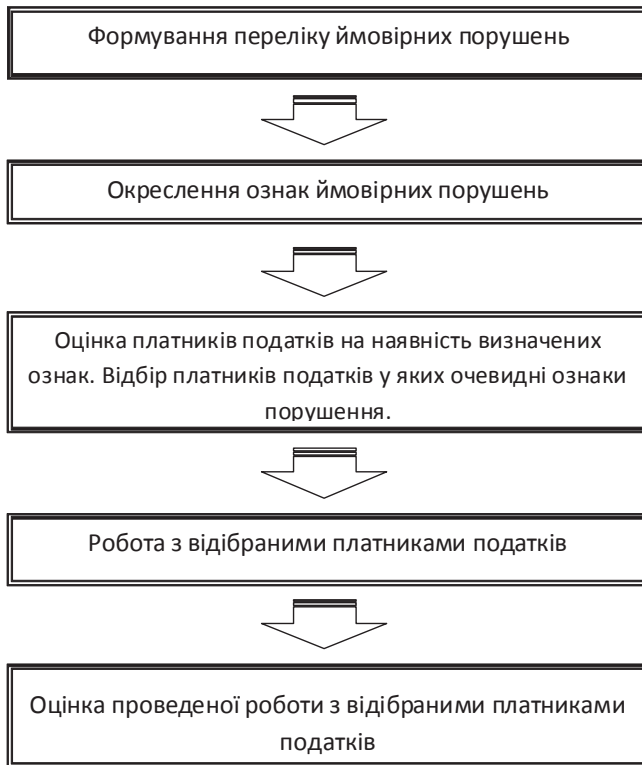


Рис. 3. Алгоритм проведення складових податкового аудиту

*Примітка: складено автором самостійно

перевірки на відповідність вимогам. Ціль податкового аудиту — це незалежне підтвердження інформації про результати діяльності платників податків і дотримання ними при цьому податкового законодавства. Іншими словами, аудит у сфері оподаткування — це незалежна експертиза правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету і позабюджетні фонди" [3, с. 129].

Основною відмінністю даного твердження від інших є те, що Н.Є.Заяц розглядає податковий аудит, як незалежну експертизу. А проведення такої незалежної експертизи належить до компетенції незалежних аудиторських фірм, а не податкової служби.

Доцент Національної академії ДПС України В.М. Мурашко зазначає, що "податковий аудит поряд з

галуззю так званого податкового контролю не тільки контролює оплату податків і зборів, але й вивчає причини їх надходження до бюджету та державних цільових фондів. Крім того, податковий аудит, на відміну від інших форм незалежного аудиту, повинен виконувати стратегічні функції в частині прогнозування надходження до бюджету податків і зборів. Під час податкового аудиту на підприємстві повинен досліджуватись увесь комплекс господарських засобів і джерел їх утворення (активів і пасивів), система формування і змін у структурі капіталу. Таким чином, об'єднання активів та пасивів за економічно однорідними групами (стаття балансу), кожна з них є, по суті, об'єктом аудиту" [2, с. 338].

У визначенні до компетенції податкового аудиту віднесено вивчення причин надходження податків і зборів до бюджету та дер-

жавних цільових фондів. Більш логічно під час проведення податкового аудиту аналізувати ті причини, які зумовлюють недонадходження податків та зборів до бюджету. Крім того, прогнозування надходжень до бюджету податків і зборів не є завданням податкового аудиту.

Аналіз наукових поглядів щодо визначення поняття "податковий аудит" показав, що досить часто у наукових колах ототожнюють податковий аудит з перевіркою податкової звітності платників податків. Однак у податковій практиці Європейського союзу проведено чітке розмежування між перевіркою податкової звітності платників податків та податковим аудитом. Так зокрема, у пункті 2.7.3. "Покриття ризиків" Інструкції по управлінню ризиками для податкових адміністрацій, розробленою проектною групою з аналізу фіскальних ризиків при Європейській комісії з питань оподаткування, версія 1.02. (лютий 2006 року) (далі — Інструкція), наведено визначення понять "кабінетна перевірка", "кабінетний аудит" [4].

Так, згідно Інструкції, кабінетна перевірка платника податків — це перевірка, яка здійснюється у податковому офісі шляхом співставлення доступної інформації у податковій звітності на відповідність нормам законів та інших нормативно правових актів. Також під час кабінетної перевірки, перевіряються задекларовані дані на наявність арифметичних помилок та відповідних факторів ризиків. Кабінетні перевірки поділяються на часткові та повні. Часткова кабінетна перевірка платника податків — це перевірка, яка здійснюється у податковому офісі на основі поданої платниками податків, податкової звітності, однак в даному випадку уповноважені податкові працівники в основному зосереджують свою увагу на окремих графах звітності, інформація з яких, на їх думку, може показати, чи існує ймовірність порушення податкового законодавства чи ні.

Повна кабінетна перевірка платника податків відрізняється від часткової лише тим, що під час повної перевіряється податкова звітність в цілому.

Впродовж кабінетної перевірки платника податків, зазвичай податковий інспектор не контактує з платником податків. Проте, можливі випадки, коли контакт відбувається.

У Інструкції, кабінетний податковий аудит розглядається як процес, під час якого працівники податкової служби уповноважені здійснити запит до платника податків з проханням надати бухгалтерські рахунки для того, щоб здійснити аналіз та-



Рис. 4. Заходи на етапі роботи з відібраними платниками податків під час кабінетного податкового аудиту та виїзного податкового аудиту

*Примітка: складено автором самостійно

ких записів без виїзду на місцезнаходження платника. Дана інформація може бути надана платником податків особисто, а також надійти звичайною поштою або електронною.

Кабінетний податковий аудит проводиться у тому випадку, якщо після проведення кабінетної перевірки платника податків, з'ясовуються обставини, які потребують більш інтенсивних форм покриття ризиків. Наприклад, підприємство, яке займається прибутковим видом діяльності, кілька звітних періодів декларує збитки, або ж показник податкової віддачі у платника значно менший, ніж в середньому по галузі.

Також під час проведення кабінетного аудиту, платника податків запрошують до податкового офісу для того, щоб надати йому право самостійно внести виправлення. Взамін на це, штраф може бути зменшеним, або взагалі відмінений.

Кабінетний аудит також може поділятися на повний та частковий.

Частковий кабінетний аудит обмежується дослідженням одного або декількох питань і для цього достатньо опрацювати кілька наданих платником документів.

Повний кабінетний аудит потребує дослідження усіх необхідних документів для того, щоб перевірити законність ведення бухгалтерії платником податків.

Як правило, кабінетний аудит буває частковим. Оскільки, у разі виникнення певних сумнівів щодо законності ведення справи платником податків, приймається рішення про візит на місцезнаходження платника податків для того щоб, повноцінно відчувати реальний бізнес платника.

Як зазначено в Інструкції, візит на місцезнаходження платника податків може відбутись і без попередньої проведеної кабінетної перевірки та кабінетного аудиту. Проте, кабінетна перевірка та кабінетний аудит дають можливість з меншими витратами, ніж візит на місцезнаходження, покрити ризики порушення податкового законодавства у тих випадках, де це є можливим. У ситуації, коли заходи проведені під час кабінетної перевірки та кабінетного аудиту не є дієвими, в обов'язковому порядку відбувається візит на місцезнаходження платника податків.

Під час візиту на місцезнаходження платника податків, податковий уповноважений може обмежитись тими ділянками ведення бізнесу, які потребують більш детального дослідження. Або ж під час дослідження охопити весь бізнес платника податків. У такому випадку податковий інспектор повинен дослідити як бізнес платника податків,

так і оточення, в якому функціонує такий платник.

Як показує податкова практика Європейського союзу, перевірка платника податків та аудит суттєво відрізняються між собою. Перевірка — це визначення правильності заповнення податкової звітності чинними нормам законодавства, а також опрацювання даних заповнених у деклараціях на наявність фактів порушень податкового законодавства. А кабінетний аудит, який здійснюють податкові інспектори відносно платників податків, — це аналіз задекларованих показників і даних зазначених у бухгалтерській документації платника податків.

ВИСНОВКИ

Проаналізувавши все вище викладене, ми схильні розглядати податковий аудит як сукупний процес дослідження правильності нарахування податків та податкових платежів платниками податків. А тому, беручи за основу практику Європейського союзу, вважаємо, що податковий аудит складається із таких складових (див.рис.1):

- кабінетна перевірка платників податків;
- кабінетний податковий аудит;
- виїзний податковий аудит.

Виїзний податковий аудит — це комплекс заходів, спрямованих на дослідження правильності нарахування податків, зборів та податкових платежів, які здійснюються податковими інспекторами за місцем знаходження платника податків. Проводячи паралелі з податковою практикою Європейського союзу, його можна ототожнити з візитом податкових інспекторів на місцезнаходження платника податків.

Кожна із складових податкового аудиту, може відбуватись, як окремих процес. Для прикладу, в результаті проведення кабінетної перевірки платника податків підстав підозрювати платника податків у порушення податкового законодавства немає, а отже, і немає підстав для проведення кабінетного податкового аудиту. Аналогічна ситуація, коли немає сумнівів щодо законності ведення справ платником податків за результатами кабінетного податкового аудиту. Також, без попередніх двох етапів, а саме: без кабінетної перевірки та кабінетного податкового аудиту, може відбутись і виїзний податковий аудит, у разі випадкового відбору платників податків для його проведення.

Зауважимо, що якщо під час податкового аудиту мають місце усі три його складових, то такий податковий аудит буде називатись повним податковим аудитом. У випадку, якщо процес податкового аудиту завершиться етапом кабінетного податкового аудиту або відбудеть-

ся лише виїзний податковий аудит (у випадку випадкового відбору платників податків для виїзного податкового аудиту), то такий податковий аудит буде називатись частковим (див. рис. 2).

Виконана, як окремих самостійний процес кабінетна податкова перевірка не буде розглядатись, як частковий аудит.

Кожна із складових податкового аудиту, а саме кабінетна перевірка, кабінетний податковий аудит, виїзний податковий аудит, буде працювати за однаковим алгоритмом (див. рис. 3).

Характерною особливістю кабінетного податкового аудиту та виїзного податкового аудиту від кабінетної перевірки платника податків є те, що на етапі роботи з відібраними платниками податків, окрім заходів, спрямованих на дослідження правильності нарахування податків, зборів та податкових платежів, надаються платникам податків рекомендації щодо недопущення зроблених помилок у майбутньому (див. рис. 4).

Доцільно окремо визначити поняття об'єкта та суб'єкта податкового аудиту. До об'єкта податкового аудиту ми відносимо усі предмети, явища, процеси, на які спрямовуються дії уповноважених осіб податкових органів під час кожного з етапів проведення податкового аудиту. До суб'єктів податкового аудиту ми відносимо платників податків, показники діяльності яких стали об'єктом податкового аудиту, а також представників виключно податкових органів, які уповноважені здійснювати податковий аудит.

Висновки, зроблені у даній статті, дають змогу провести паралелі між поняттями, які до сьогодні не було розмежовано і більш точно дати назву процесам, які є ключовими у діяльності податкової служби. У подальших наших дослідженнях ми спробуємо дати оцінку організації податкового аудиту в Україні.

Література:

1. Податковий аудит: навчальний посібник / За заг. ред. В.А. Онищенко, А.О. Чугаєва. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. — 398 с.
2. Розвиток методології і методики податкового аудиту: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. — Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. — 422 с.
3. Заяц Н.Е. Теория налогов: учебн. / Н.Е. Заяц. — Мн.:БГЭУ, 2002. — 220 с.
4. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/gen_overview/index_en.htm>
Стаття надійшла до редакції 30.07.2009 р.