

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.446:657.6

**Артюх О.В.**, к. е. н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
*Одеський національний економічний університет*

**Белінська О.В.**, к. е. н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
*Одеський національний економічний університет*

### **ВЗАЄМОДІЯ ФАХІВЦІВ КОНТРОЛЬНОЇ СФЕРИ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ВИМОГ**

**Артюх О.В., Белінська О.В. Взаємодія фахівців контрольної сфери в умовах інституціоналізації податкового аудиту: ретроспективний аналіз вимог.** У статті розглянуто інституційні умови взаємодії фахівців контролю у сфері оподаткування та практичні реалії таких відносин на сучасному етапі. На підставі критичного узагальнення задекларованих вимог запропоновано їх сучасну модифікацію, що сприятиме формуванню нової парадигми взаємовідносин учасників контрольного процесу у сфері оподаткування. Обґрунтовано, що ці фактори позитивно впливатимуть на теоретико-методологічний базис та сучасну практику податкового аудиту.

**Ключові слова:** податковий аудит, взаємодія учасників контролю у сфері оподаткування, інституціоналізація, державні органи податкового контролю, Аудиторська палата України, фахівці незалежного фінансового контролю в системі оподаткування.

**Артюх О.В., Белінская О.В. Взаимодействие специалистов контрольной сферы в условиях институционализации налогового аудита: ретроспективный анализ требований.** В статье рассмотрены институциональные условия взаимодействия специалистов контроля в сфере налогообложения и практические реалии таких отношений на современном этапе. На основании критического обобщения задекларированных требований предложена их современная модификация, что будет способствовать формированию новой парадигмы взаимоотношений участников контрольного процесса в сфере налогообложения. Обосновано, что эти факторы положительно повлияют на теоретико-методологический базис и современную практику налогового аудита.

**Ключевые слова:** налоговый аудит, взаимодействие участников контроля в сфере налогообложения, институционализация, государственные органы налогового контроля, Аудиторская палата Украины, специалисты независимого финансового контроля в системе налогообложения.

**Artyuh, O.V., Belinskaya, O.V. The Interaction of specialists of the control environment in the institutionalization of tax audit: retrospective analysis requirements.** The article deals with institutional conditions of interaction of control technicians in the field of taxation and the practical realities of such relations at the present stage. On the basis of critical generalization of the declared requirements of the proposed modern modification that will contribute to the formation of a new paradigm of mutual relations of participants of the control process in the field of taxation. It is proved that these factors will positively affect the theoretical and methodological basis of the modern practice of tax audit.

**Keywords:** tax audit, the interaction of the participants of the control in the sphere of taxation, institutionalization, state bodies of tax control, Audit chamber of Ukraine, experts of the independent financial control in the tax system.

**Постановка проблеми.** Нині одним із найбільш поширених напрямів аудиторської діяльності є податковий аудит, тому на перших етапах його становлення та інституційного розвитку насамперед варто проаналізувати взаємодію фахівців контролю у податковій сфері (аудиторів/аудиторських фірм та

державних органів податкового контролю) над установленними вимогами та вирішити проблематику їх гармонійного співіснування в сучасному інституціональному середовищі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Шляхи формування та розвитку взаємодії фахівців

державного та недержавного фінансового контролю в системі оподаткування розглядали у своїх працях відомі вітчизняні науковці: Петрік О.А., Ангеліна І.А. та Григор'єва В.В., Ревуцька Л.В., Глуценко В.В. та Риженко І.Є., Гурнак О.В. та ін. Проте проблеми гармонійного співіснування всіх учасників контрольного процесу у сфері оподаткування залишаються інституційно нерегульованими, що стримує формування оптимального податкового клімату у вітчизняному бізнес-середовищі та у цілому уповільнює розвиток підприємницької діяльності. Саме ці обставини підтвердили необхідність подальших досліджень у цьому напрямі та зумовили мету даної роботи.

**Постановка завдання.** Головною метою статті є сучасне усвідомлення взаємодії фахівців контрольної сфери в умовах інституціоналізації податкового аудиту на підставі ретроспективного аналізу задекларованих вимог.

**Виклад основних результатів.** Спроба встановити тісні функціональні зв'язки між незалежними аудиторами та податковими органами була розпочата ще в 2011 р. шляхом укладання Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 (далі – Генеральна угода) [1]. Можна сказати, що на даному етапі зазначені сторони контрольного процесу

упевнилися в необхідності співпраці, координації певних контрольних дій у системі оподаткування, й у цьому сенсі доречність та своєчасність укладеної угоди не викликає сумніву. Декларування основних засад удосконалення адміністрування податків, принципів та напрямів взаємодії сторін, заходів і форм реалізації здійснено для імплементації головної мети Угоди – створення сприятливих податкових умов для розвитку підприємницької діяльності, контроль над додержанням податкового законодавства [1]. Але, на жаль, проголошені наміри, незважаючи на їх сучасну злободенність, так і залишилися нереалізованими. Ймовірно, це сталося через неоднозначне розуміння цілей зацікавлених сторін і способів їх досягнення, половинчастого виконання поставлених завдань, та у цілому, можливо, через відсутність єдиного розробленого інструментарію, необхідного для реалізації головної мети. Утім, варто зазначити, що на початковому етапі для реалізації Генеральної угоди уповноваженими фахівцями Аудиторської палати України (далі – АПУ) були визначені конкретні значимі дії, які увійшли до складу Плану заходів щодо виконання Стратегії діяльності АПУ на 2012–2017 рр., затвердженому рішенням АПУ № 260/7 від 01.11.2012 [2].

Комплекс заходів АПУ щодо реалізації Генеральної угоди наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Комплекс заходів АПУ щодо реалізації Генеральної угоди [1; 2]

Види заходів	Зміст та ступінь виконання заходів
Положення з національної практики завдань із надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)»	Розроблено проект Положення, затверджений Рішенням АПУ № 246/12 від 23.02.2012, в якому наведено основні елементи концептуальної основи податкового аудиту, методичку розрахунку аудиторських ризиків, методичку проведення податкового аудиту та порядок оформлення результатів, приведено процедуру надання звіту державним органам податкового контролю, розкрито подальшу відповідальність аудиторів [3].
Зовнішній контроль якості податкового аудиту	Задекларовано проведення АПУ зовнішнього контролю якості податкового аудиту (протягом місячного терміну після його проведення аудиторською фірмою) [1].
Інформування державних органів податкового контролю	Задекларовано, що АПУ інформуватиме: про зміну переліку аудиторських фірм, що мають право здійснювати податковий аудит та надавати висновки (звіти); про результати зовнішнього контролю якості податкового аудиту [1].
Надання державним органам податкового контролю аудиторських висновків (звітів) за результатами податкового аудиту	Задекларовано, що платники податків надаватимуть аудиторські висновки (звіти) за результатами податкового аудиту для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державних податкових органів [1].
Порядок удосконалення знань аудиторів із проведення податкового аудиту	Розроблена Робоча програма постійного вдосконалення професійних знань аудиторів на тему: «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», що затверджена Рішенням АПУ № 265/9 від 28.02.2013 [4].
Створення методологічної ради	Задекларовано, що АПУ разом із державним органом податкового контролю (2011 р. – ДПС України) створять методологічну раду для вдосконалення методологічних засад контролю над дотриманням податкового законодавства, скорочення та уніфікації податкової звітності [1].

Огляд задекларованих заходів показав, що деякі з них є й досі актуальними, інші підлягають переосмисленню та доопрацюванню. У цьому зв'язку доречно проаналізувати окремі пропозиції для впровадження їх у сучасну практику податкового аудиту.

Нині так і залишилося проектом Положення з національної практики завдань із надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)», хоча розкриття в ньому базових елементів та методичних аспектів такого виду аудиту є надзвичайно актуальним на сучасному етапі, що вказує на необхідність додаткових напрацювань та уможливує подальший науковий пошук у заданому напрямі. Разом із цим такий захід, як проведення АПУ зовнішнього контролю над якістю податкового аудиту протягом місячного терміну після його здійснення аудиторською фірмою, на нашу думку, не можна назвати коректним. Річ у тому, що інституційні вимоги до аудиторів визначально зобов'язують їх виконувати будь-які завдання з надання впевненості (у тому числі завдання з незалежної перевірки податкової звітності) на належному професійному рівні з дотриманням Міжнародних стандартів аудиту відповідно ст. 12 Закону України «Про аудиторську діяльність» [5]. Разом із цим для здійснення контролю якості аудиторських послуг спеціалістами АПУ розроблено низку важливих документів методологічного характеру:

– Концепцію системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджену Рішенням АПУ від 26.09.2013 № 279/7, зі змінами згідно з Рішенням АПУ від 01.12.2016 № 334/5;

– Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджену Рішенням АПУ від 27.09.2007 № 182/3;

– Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене Рішенням АПУ від 27.09.2007 № 182/4 з урахуванням змін, останні з яких прийняті рішенням АПУ від 01.12.2016 № 334/6;

– Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене Рішенням АПУ від 30.10.2014 № 302/9, з урахуванням змін, останні з яких прийняті Рішенням АПУ від 23.02.2017 № 339/8;

– Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності, затверджене Рішенням АПУ від 24.09.2015 № 315/7.1, зі змінами згідно з Рішенням АПУ від 23.02.2017 № 339/9;

– Положення про Комітет із контролю якості аудиторських послуг, затверджене Рішенням АПУ від 20.05.2010 № 215/9, у редакції згідно з рішенням АПУ від 29.01.2015 № 307/6, зі змінами, останні з яких прийняті Рішенням АПУ від 27.10.2016 № 332/18;

– Порядок організації та проведення іспиту з питань проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг, який складається кандидатами в уповноважені контролери, затверджений Рішенням АПУ від 27.11.2014 № 303/14;

– Порядок проведення перевірок скарг щодо результатів діяльності аудиторських фірм і аудиторів, які надходять до АПУ, затверджений Рішенням АПУ від 23.02.2017 № 339/12 [6].

Не викликає сумніву, що таке ґрунтовне за змістом методологічне забезпечення є своєрідним базисом ефективного функціонування системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, тому, на нашу думку, нині немає сенсу виділяти окремі вимоги, правила та строки проведення зовнішнього контролю за якістю податкового аудиту – різновиду аудиторських послуг у сфері аудиторської діяльності. Переконані, що лише на підставі застосування єдиного уніфікованого підходу (без дискримінаційного відтінку) повинен здійснюватися контроль якості аудиторських послуг, зокрема податкового аудиту.

Також для реалізації Генеральної угоди проголошено надання платниками податків аудиторських висновків (звітів) за результатами податкового аудиту державним органам податкового контролю для інформаційно-аналітичного забезпечення їх діяльності (рис. 1).



Рис. 1. Схема заходу Генеральної угоди: надання органам податкового контролю Висновку (Звіту) податкового аудиту

Джерело: складено за [1]



**Рис. 2. Векторність впливу учасників в умовах дії заходу Генеральної Угоди**

Джерело: складено за [1]

Ця задекларована ініціатива, на нашу думку, визначально мала певну нормативну невизначеність та слабку обґрунтованість для застосування на практиці. Втім, проаналізуємо її зміст через призму сьогоденних інституційних реалій. Як видно з наведеної схеми, у контрольному середовищі активними учасниками взаємовідносин виступають три сторони, але інтереси кожної зі сторін в Угоді представлено неоднаково. Саме внаслідок цього очікуваний ефект від упровадження вищевказаного заходу на практиці не може априорі задовольняти учасників контрольного процесу. На підтвердження цієї тези розглянемо взаємовідносини сторін в умовах дії заявленої ініціативи (рис. 2).

На першій стадії стосунків «аудитор ↔ платник податків» інтереси сторін повністю дотримуються (виконавець та замовник діють у рамках складеного договору на проведення податкового аудиту).

У подальшому (друга стадія стосунків «платник податків → державний орган податкового контролю») платник податків зобов'язаний надати органу податкового контролю аудиторський висновок (звіт) за результатами податкового аудиту протягом 10 робочих днів зі дня його отримання для формування інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів. У цьому контексті доречно зазначити, що на даній стадії стосунків визначально передбачалося визнавати висновки аудиторських компаній, про що свідчать коментарі головних посадових осіб державних податкових органів [7]. Проте на інституційному рівні таке визнання та його наслідки не знайшли підтвердження в контрольному процесі. Так, для учасників контролю не оприлюднений Порядок використання інформації за результатами аудиторської перевірки, який за Генеральною угодою встановлюється державними податковими органами. Неврегульованість значущих аспектів взаємодії сторін зумовило виникнення певної проблематики як-то: невизначеність статусу аудиторських висновків (звітів) у системі державного податкового контролю; нерозкриття умов мінімізації фіскального тиску (наприклад, через зменшення кількості та тривалості податкових перевірок, урахування на практиці результатів аудиторської перевірки). До того ж логічним є питання: у чому є нагальна потреба та конструктив-

ність цих заходів для платників податків? Переконані, у такому контексті Генеральної угоди замість гармонійних відносин між платниками податків та податковими органами буде досягтися протилежний ефект – ефект посилення фіскального тиску, дисбалансу між державними інтересами та інтересами платників податків (третя фаза стосунків «державний орган податкового контролю → платник податків»). Під час отримання корисної інформації від платників податків за результатами податкового аудиту податкові органи, які інституційно не пов'язані ніякими зобов'язаннями з іншими учасниками контролю у сфері оподаткування, можуть ініціювати у межах своїх повноважень проведення додаткових перевірок платників податків. Саме це й є підтвердженням імовірного зростання фіскальних тенденцій у системі податкового контролю без урахування інтересів інших сторін, незважаючи на задекларовані в Генеральній угоді принципи їх взаємодії. Разом із цим простежується домінуюча позиція податкових органів під час дослідження напрямів їх співробітництва з незалежними фахівцями у сфері аудиту (четверта стадія стосунків «державний орган податкового контролю → аудитор»). Так, виходячи зі змісту п. 6.3 ст. 6 Генеральної угоди, до завдань державного органу податкового контролю належать: установлення відповідності/невідповідності аудиторських висновків (звітів) за результатами податкового аудиту вимогам податкового законодавства; подання звернень (за необхідності) до АПУ стосовно проведення нею зовнішнього контролю якості окремих перевірок [1]. Із цього приводу не можна не зазначити, що заявлені наміри, коректно кажучи, не зовсім корелюються з прийнятим Генеральною угодою принципом невтручання державних органів у діяльність аудиторських фірм, та, крім того, у них взагалі не враховуються аудиторські ризики у сфері оподаткування, тому цілком доведеним виявляється ефект посилення державного впливу на аудиторську діяльність під час реалізації проголошених намірів.

**Висновки.** Ретроспективний аналіз змісту Генеральної угоди дав змогу переконатися в тому, що її мета – забезпечення співробітництва та взаємодії фахівців державного та недержавного контролю у сфері оподаткування – є актуальною, але нині не реалізованою. Головна проблема її реалізації, на

наше переконання, полягала в тому, що визначально під час складання Генеральної угоди не враховувалися інтереси всіх учасників контрольного процесу: аудитора, платника податків, державного податкового органу. Крім того, під час визначення напрямів гармонійного співробітництва порушувалися і фундаментальні правила паритету сторін, балансу інтересів та можливостей. А відсутність детально розробленого механізму взаємодії всіх сторін при-

вела в кінцевому підсумку до згорання на практиці задекларованих ініціатив.

Переконані, що переосмислення низки прийнятих заходів та модифікація їх у визначених напрямках сприятимуть формуванню нової парадигми взаємовідносин учасників контрольного процесу у сфері оподаткування, що, безумовно, позитивно впливатиме на теоретико-методологічний базис та сучасну практику податкового аудиту.

### Список літератури:

1. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://consultant.parus.ua/?doc=07K2V51C48>.
2. План заходів із виконання Стратегії діяльності Аудиторської палати України на 2012–2017 роки, затверджений Рішенням Аудиторської палати України № 260/7 від 01.11.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-planu-zahodiv-na-2012-rik-pershe-pivrichc-doc121153.html>.
3. Проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)», затверджений Рішенням АПУ № 246/12 від 23.02.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://i.ocvita.com.ua/doc/2979/index.html>.
4. Робоча програма постійного вдосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», затверджена Рішенням АПУ № 265/9 від 28.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lecture.in.ua/rishennya-auditorsekoyi-palati-ukrayini-vid-28-02-2013-r-2659.html>.
5. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ, з останніми змінами, внесеними Законом України № 835-VІІІ від 26.11.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/aws/show/3125-12>.
6. Контроль якості / Документи офіційного сайту Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>.
7. Налоговые органы будут признавать выводы аудиторских компаний – ГНСУ // РБК-Украина [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.com.ua/2011/09/01/444379/>.