

**ФІНАНСОВЕ ПРАВО**

**ВАСИЛЕНКО С. В.,**  
аспірант  
(Класичний приватний університет)

УДК 347.73

**НЕДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ АУДИТ В УДОСКОНАЛЕННІ  
ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

У статті автор досліджує питання забезпечення незалежності аудиту, законодавче врегулювання несумісності бухгалтерських та аудиторських послуг, перехід від надання можливостей щодо послуг у підготовці та наданні податкової звітності в електронному вигляді від розроблення спеціальних програм, що дозволяють готувати інформацію для формування звітності про доходи платників податків, до використання можливостей аудиторсько-консалтингових компаній на наступній стадії податкового контролю – перевірки звітності платників податків. Також автор приділяє увагу поетапному введенню недержавного податкового аудиту.

**Ключові слова:** податковий контроль, податки, фінансова діяльність, бюджет, підприємницька діяльність, податкове адміністрування, податки та збори, аудит.

В статье автор исследует вопросы обеспечения независимости аудита, законодательное урегулирование несовмещения бухгалтерских и аудиторских услуг, переход от предоставления возможностей по предоставлению услуг в подготовке и предоставлении налоговой отчетности в электронном виде от разработки специальных программ, позволяющих готовить информацию для формирования отчетности о доходах налогоплательщиков, до использования возможностей аудиторско-консалтинговых компаний на следующей стадии налогового контроля – проверки отчетности налогоплательщиков. Также автор уделяет внимание поэтапному введению негосударственного налогового аудита.

**Ключевые слова:** налоговый контроль, налоги, финансовая деятельность, бюджет, предпринимательская деятельность, налоговое администрирование, налоги и сборы, аудит.

The article is dedicated to the issue of ensuring the audit independence, the legislative regulation of the non-compliance of accounting and audit services, the transition from providing opportunities for the provision of services in the preparation and provision of tax reporting in electronic form from the development of special programs that allow the preparation of information for reporting on income taxpayers to the use of the capabilities of audit and consulting companies in the next stage of tax control – the stage of checking the accounts of taxpayers. Also, the author pays attention to the phased introduction of non-state audit.

**Key words:** tax control, taxes, financial activity, budget, entrepreneurial activity, tax administration, taxes and fees, audit.



**Вступ.** Досвід останніх років свідчить, що ідея незалежного контролю стала близька і зрозуміла не тільки ідеологам ринкових перетворень, а й фахівцям-практикам. Це дозволяє говорити про перехід від ревізійної концепції контролю до концепції аудиторського контролю. Світова практика свідчить про комплексне застосування названих форм контрольної діяльності у сфері оподаткування. У країнах, де є жорстке податкове законодавство, яке встановлює високий рівень оподаткування, який би забезпечувався відповідними заходами кримінальної та адміністративної відповідальності, пріоритет надається державній системі податкового контролю, заснованій на ревізійній концепції. Таку картину можна спостерігати в розвинених країнах: Німеччині, Франції, США, Великобританії, Швеції. У країнах із м'яким податковим режимом вибір робиться на користь аудиторської концепції податкового контролю. Серед них є не тільки офшорні юрисдикції (Сінгапур, Кіпр, Люксембург, Ліхтенштейн). Індія, Китайська Народна Республіка, Австралія також схиляються переважно до використання професійних аудиторів для цілей податкового контролю. У цих країнах основну роботу з перевірки відповідності податкового обліку платників податків чинному законодавству виконують аудиторські компанії.

**Постановка завдання.** Мета статті – дослідити особливості використання недержавного податкового аудиту в удосконаленні вітчизняної системи податкового контролю.

**Результати дослідження.** На сучасному етапі питання податкового контролю порушували А.В. Бризгалін, Л.К. Воронова, Г.А. Гаджієв, О.М. Горбунова, О.С. Горлова, О.Ю. Грачова, Т.А. Гусева, М.В. Карасьова, Ю.Ф. Кваша, М.В. Кустова, І.І. Кучеров, І.М. Корнієнко, М.П. Кучерявенко, Т.Є. Кушнарьова, О.А. Лукашев, А.О. Монаєнко, О.А. Ногіна, І.А. Орешкін, І.Р. Пайзулаєв, С.Г. Пепеляєв, Г.В. Петрова, О.В. Поролло, Л.А. Савченко, О.Ю. Судяков, Н.І. Хімічева, О.С. Шаров, О.Т. Щербинін та ін.

Податкові органи контролюють діяльність податкових аудиторів. Деякі автори, розглядаючи проблематику податкового контролю, ведуть мову про недержавний податковий контроль. Так, В.П. Ісаєв стверджує, що недержавний податковий контроль здійснюється на рівні працівників бухгалтерських служб підприємств. Він спрямований на забезпечення достовірності обліку обсягів виробленої та реалізованої продукції, собівартості, прибутку, вартості майна та інших об'єктів оподаткування, а також на якісне складання податкових розрахунків [1, с. 15].

Д.Г. Черник зазначає, що здійснення такого контролю забезпечується певними заходами відповідальності за порушення податкового законодавства [4, с. 112].

Про можливість ведення недержавного податкового контролю говорить і А.В. Бризгалін, указуючи у своїй класифікації видів податкового контролю, що його можуть виконувати аудитори та аудиторські компанії. Автор не настільки категоричний в питанні про можливість існування недержавного податкового контролю [3, с. 361].

Звісно, організації не можуть сьогодні системно здійснювати внутрішній податковий контроль. У кращому випадку, це може бути самоконтроль бухгалтерської служби підприємства окремих ділянок податкового обліку. Виняток становлять комерційні банки і великі підприємства, що створюють спеціалізовані підрозділи внутрішнього податкового контролю. Аудиторські компанії сьогодні можуть тільки здійснювати організацію недержавного податкового контролю. Специфіка ситуації, що склалася в Україні, полягає в тому, що сьогодні існують об'єктивні передумови правового оформлення податкового аудиту як інституту, що взаємодіє з державним податковим контролем і знижує витрати суспільства на утримання останнього. Такими передумовами є: 1) неухильне зростання ролі незалежного аудиту в суспільстві, оскільки багато банківських, страхових та інших підприємницьких структур вважають, що аудит у сучасній національній економіці є необхідним.

Слід підкреслити, що до забезпечення незалежності аудиту, особливо щодо питання поєднання бухгалтерських та аудиторських послуг, в Україні прийнято більш послідовний підхід, ніж в деяких інших країнах. Так, Американський інститут дипломованих громадських аудиторів дозволяє надавати клієнтові бухгалтерські послуги з подальшою аудиторською перевіркою фінансової звітності за умови, що керівництво компанії проінформують



про вибір облікових принципів і про фінансові звіти так, щоб воно могло нести за них основну відповідальність.

Негативні наслідки такого суміщення яскраво проявилися в США, коли менеджери низки найбільших компаній були зацікавлені в підготовці максимально сприятливої фінансової звітності бізнесу керованих ними підприємств. Так, надаючи енергетичній компанії “Enron” одночасно бухгалтерські послуги та послуги з проведення аудиту бухгалтерської звітності, аудиторська фірма “Arthur Andersen” сприяла фальсифікації статей балансу шляхом відображення поточних витрат у капітальних вкладеннях підприємства.

Наведений випадок не єдиний. Розслідування американської Комісії з цінних паперів і бірж (SEC) встановило, що фінансова звітність компанії “Хеґох” (аудитор – “KPMG”) також складалася із серйозними порушеннями. Аналіз платежів за аудиторські послуги 30 провідних компаній США показав, що за підсумками фінансового року на консалтингові послуги відвели 73% від загального обсягу угод. Зазначені події призвели до розрахунків нового показника – «ступеня конфлікту інтересів» – співвідношення обсягу аудиторських послуг до обсягу консалтингових в грошовому вираженні.

В Україні практика поєднання бухгалтерських та аудиторських послуг, що надаються одному і тому ж економічному суб'єктові, неприпустима. Так, відповідно до ст. 6 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII встановлюється обмеження на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та таких неаудиторських послуг:

- 1) складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;
- 2) консультування з питань управління, розроблення і супроводження управлінських рішень;
- 3) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- 4) розроблення та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;
- 5) надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;
- 6) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, зокрема послуги з надання персоналові, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;
- 7) послуги з оцінки;
- 8) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробленням інвестиційної стратегії, окрім послуг із надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб.

Крім того, відповідно до ст. 10 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності та виконувати інші завдання з надання впевненості (за умови що такий аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи та працівники незалежні від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці того, чи вони не брали участі в підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи). Вимога щодо забезпечення незалежності поширюється на звітний період фінансової звітності, що підлягає перевірці та період надання послуг з аудиту такої фінансової звітності.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій унаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської



діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.

Забороняється надання аудиторських послуг тоді, коли аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб:

1) є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;

2) беруть участь в операціях із фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування;

3) перебували протягом періодів, зазначених у ч. 1 цієї статті, у трудових, договірних або інших відносинах із юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що можуть призвести до конфлікту інтересів.

Аудитор, ключовий партнер з аудиту, посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності та інші залучені особи, які брали участь у наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, протягом щонайменше одного року, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, протягом щонайменше двох років після надання відповідних послуг, не мають права:

1) обіймати керівні посади в органі управління юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

2) призначатися членом аудиторського комітету юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, або у разі відсутності такого комітету – членом органу, що виконує відповідні функції;

3) призначатися (бути обраним) членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Важливо зазначити, що сьогодні вже є позитивний досвід залучення комерційних організацій для виконання послуг, пов'язаних із здійсненням податкового контролю. Ідеться про компанії, що спеціалізуються в галузі підготовки податкової звітності на магнітних носіях для платників податків, які не мають комп'ютерного обладнання або програмного забезпечення. Практика компаній, що займаються такими послугами, показує, що проведення таких робіт вигідне всім сторонам. Платники податків позбавляються від труднощів у зв'язку з підготовкою та своєчасним наданням звітів в податковій інспекції. Відзначається більш висока якість таких документів. У податкових інспекціях оптимізується процес прийому звітних документів, знижуються витрати на оброблення звітності, підвищується якість роботи податкових інспекторів.

Сервісні компанії отримують перспективну галузь діяльності, стимули для подальшого розвитку підприємницької ініціативи. Важливим є те, що сервісні компанії допомагають державі впроваджувати елементи податкової культури в масштабі всієї країни.

У 2016 році в Міністерстві фінансів України були розроблені вимоги до формату та структури податкової звітності з податку на додану вартість, яку платники податків можуть подавати в електронній формі. Так, наказом Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 року № 21 було затверджено Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, яким встановлено, що податкова звітність із податку на додану вартість подається в електронній формі всіма платниками цього податку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.



Крім того, Державною податковою адміністрацією України було затверджено Інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку, яка визначає загальні принципи організації інформаційного обміну під час подання платниками податкової звітності до органів державної податкової служби України в електронній формі з використанням електронного цифрового підпису

Незважаючи на те, що працівники податкових інспекцій зобов'язані роз'яснювати порядок заповнення форм звітності, платники податків не мають можливості отримати ці консультації в період здавання податкової звітності через надзвичайну завантаженість податкових інспекторів.

Сервісні компанії надають додаткові консультаційні та інформаційні послуги, що дозволяють платникам податків запобігати порушенням податкового законодавства, отримувати оперативну інформацію про зміни в нормативних документах.

Таким чином, цілком логічним виглядає наступний крок – перехід від надання можливостей із надання послуг у підготовці та наданні податкової звітності в електронному вигляді від розроблення спеціальних програм, що дозволяють готувати інформацію для формування звітності про доходи платників податків до використання можливостей аудиторсько-консалтингових компаній на стадії перевірки звітності платників податків.

У проведенні податкового аудиту зацікавлені всі: платники податків, податкові органи, аудиторські організації, держава і суспільство в цілому. Платники податків отримують із введенням аудиту податкового обліку низку незаперечних вигод. Зменшення кількості податкових перевірок, відволікаючих сили бухгалтерів від виконання виробничих завдань. Збільшення стимулів до сумлінної сплати податків і формування позитивної податкової історії організації.

Досвід зарубіжних країн показує, що сумлінний платник податків може піддаватися контрольній перевірці один раз в сім, десять і навіть двадцять років. Замість спілкування з контролюючим органом в межах ревізійної концепції податкового контролю, заснованої на підпорядкуванні і примусі, сумлінний суб'єкт господарювання отримує можливість роботи з перевіряючими на базі аудиторської концепції податкового контролю, яка передбачає горизонтальні, добровільні зв'язки. Аудитор повинен виявити суттєві помилки, здатні значно вплинути на дані податкового обліку і звітності підприємства.

Виходячи з інтересів клієнта, аудитори викладають результати вивчення організації та функціонування системи внутрішнього податкового контролю підприємства, вказують на її слабкі сторони і суттєві недоліки. У платника з'являється можливість зробити необхідні виправлення в звітності (документації) до подання її в фіскальні органи. За таких умов висновок податкового аудитора за загальним правилом не повинен містити вказівок на ці виправлення.

Сформована практика дотримується принципу конфіденційності, який визначає, що аудиторська організація не має права і не зобов'язана надавати будь-яким користувачам (зокрема податковим органам) копії підсумкових документів за виконаним спеціальним завданням, крім випадків, прямо передбачених законодавством України. Це правило діє не тільки в межах податкового аудиту, а й поширюється на інші супутні послуги з податкових питань. Тільки з дозволу платника податків висновок про проведення податкового аудиту може бути направлено до податкових органів.

Певним позитивним ефектом буде і те, що кошти, які підприємства витрачали на підкуп податкових чиновників, будуть спрямовані на оплату послуг із податкового аудиту. Інтереси податкових органів полягають у зменшенні витрат під час здійснення податкового контролю шляхом надання можливості проведення податкового аудиту в організаціях із подальшим урахуванням думки недержавних аудиторів при прийнятті рішень про проведення заходів податкового контролю і плануванні своєї контрольної діяльності. Маючи підтвердження про відповідність податкового обліку і звітності певного кола платників податків, можна зосередити основну увагу контролюючого органу на організаціях, щодо яких є сумніви.



Зрозуміло, що висновок недержавної аудиторської компанії не може бути індულгенцією від можливої податкової перевірки. На нашу думку, існує можливість досягнення значного позитивного ефекту від застосування податкового аудиту в системі податкового контролю. За умови забезпечення мінімально допустимого рівня якості податкового контролю охоплення платників податків виїзними податковими перевітками становитиме 20-40%. Таке рішення дозволить максимально збільшити охоплення підконтрольних суб'єктів без збільшення витрат на утримання фіскального апарату. Є підстави вважати, що введення в поле податкового контролю недержавних організацій створить певну професійну конкуренцію і сприятиме зменшенню корупційних явищ у податкових органах.

Безумовно, разом із наданням можливості проведення податкового аудиту, результати якого враховуються під час податкового контролю, необхідно створити ефективну систему контролю за якістю податкового аудиту. Можна прогнозувати, що така якість буде досить високою. Її забезпечить подвійний контроль (з боку держави, в особі податкових органів, і з боку внутрішньофірмової системи контролю якості).

Можна також зазначити, що провідні аудиторські та консалтингові компанії приділяють все більше значення внутрішньофірмовому контролю якості. Витрати з контролю якості складають близько 10% від загальної виручки від реалізації наданих аудиторських послуг. Вивільнені від завдань, пов'язаних з проведенням тотальних виїзних податкових перевірок, податкові органи зможуть основну увагу зосередити на великих і так званих «проблемних» платниках податків.

Податкові органи, використовуючи наявні натепер в Державній фіскальній службі України (далі – ДФС) досить ефективні методики попереднього аналізу платників податків для виїзних податкових перевірок, що дозволяють вести моніторинг інформації про фінансово-господарські показники платників податків, зможуть здійснювати на його основі «точковий» контроль тих об'єктів, де ймовірність грубих порушень податкового законодавства є максимальною.

Інтереси податкових аудиторів складаються в значному розширенні спектра послуг, що надаються. За таких умов аудиторські організації отримують можливість виконання необхідних організаціям і підприємствам послуг із податкового аудиту. Об'єктивно, що під час виконання таких послуг є можливість вийти на якісно новий рівень консультативного бізнесу і професійної компетенції фахівців.

З огляду на контроль якості підготовлених висновків та стану перевіреного аудиторами податкового обліку та звітності організацій (не тільки з боку замовника, а й з боку податкових органів) можна вести мову про створення умов, що сприяють удосконаленню системи вітчизняного аудиту і перешкоджають поширенню аудиторських фальсифікацій. Не секрет, що існує світова практика перебору аудиторів, що отримала назву “*opinion shopping*”, що означає «пошук покупного сприятливого висновку». На початковому етапі можливий опір частини керівників податкових органів. Аудитори можуть виявити неякісну роботу податкових інспекторів і допущені ними порушення чинного законодавства України. Після підготовки і підписання позитивного висновку про проведення податкового аудиту опонентами податкових органів у можливому податковому спорі виявляються вже дві особи: платник податків і аудиторська організація.

А.О. Монаснко зазначає, що посадові особи податкових органів іноді необгрунтовано намагаються ознайомитися з результатами перевірок через аудиторські організації. У разі податкового аудиту або інших супутніх послуг із податкових питань конфлікти можуть виявитися більш серйозними. Незважаючи на названі й інші можливі складнощі, вигоди від впровадження недержавного податкового аудиту як експертної складової системи податкового контролю є очевидними [2, с. 26].

Крім матеріальних і технічних переваг (підвищення якості, зниження витрат податкового контролю як із боку податкових органів, так і з боку платників податків і судових органів) суспільство отримує серйозний резерв свого вдосконалення у вигляді встановлення



партнерських відносин в такому трикутнику: «орган податкового контролю – платник податків – недержавний податковий аудит».

Звісно, введення податкового аудиту є можливим поетапно. На першому етапі відбувається експеримент, в податкових органах на місцевому рівні – пілотні проекти, керівники яких підтримують запропоновану ідею податкового аудиту. Водночас можливе використання існуючої нормативної бази, доповненої відомчим документом ДФСУ про використання висновків із податкового аудиту організацій у проведенні податкового контролю.

Позитивний висновок із податкового аудиту в жодному разі не можна трактувати як підтвердження достовірності бухгалтерської звітності економічного суб'єкта загалом (хоча деяка схожість податкової та бухгалтерської звітності підказує, що факт підтвердження податкової звітності серйозно підвищує шанси на достовірність бухгалтерської звітності). Це різні завдання з відмінними підходами і методами вирішення.

На другому етапі, використовуючи отриманий раніше досвід проведення податкового аудиту, необхідне розроблення нормативної бази податкового аудиту з унесенням поправок до Податкового кодексу України і Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Суть запропонованих змін та доповнень зводиться до визначення кваліфікаційних вимог та правового статусу податкового аудитора.

Аналізуючи зарубіжний досвід визначення вимог до податкових консультантів, можна помітити, що вони досить високі. В Австрії кандидат у консультанти з оподаткування повинен відповідати таким вимогам: міцне фінансове становище, вища освіта, пов'язана з оподаткуванням, складання спеціального іспиту за програмою радників з оподаткування, стаж роботи помічником податкового консультанта не менше 3 років.

Аналогічні вимоги встановлені в Німеччині, Франції та Нідерландах. Для розроблення конкретних правил необхідним є накопичення й узагальнення досвіду взаємодії аудиторських організацій із податковими органами при проведенні податкового аудиту та наданні інших супутніх послуг із податкових питань. Таке узагальнення є можливим при представленні інтересів економічного суб'єкта, а також при отриманні аудиторських доказів для виконання спеціального аудиторського завдання і роз'яснень за актами перевірок, проведених податковими органами (останні не зобов'язані давати відповідь на таке звернення, але спілкування за таких обставин цілком можливе).

Практика першого етапу дасть безліч ситуацій, вирішення яких важливо врахувати під час розроблення механізмів правового регулювання податкового аудиту. Наприклад, можлива ситуація, коли керівник економічного суб'єкта не визнає за потрібне внести необхідні правки до податкових декларацій і документи податкового обліку, що рекомендовані аудиторською компанією. У цьому разі аудитор не повинен ставати посібником у махінаціях керівництва економічного суб'єкта і зобов'язаний припинити подальшу роботу з ним, але не зобов'язаний надавати відповідну інформацію державним органам.

Уже зараз можна припустити, що для уникнення втручання правоохоронних органів необхідним є чітке визначення ступенів розкриття податковим органам інформації, отриманої податковими аудиторами і надання інформації з боку податкових органів аудиторській організації, а також унесення доповнень у правові статуси платника податків та податкових органів.

#### **Список використаних джерел:**

1. Исаев В.П. Административно-правовые вопросы деятельности налоговых органов Российской Федерации. Монография. Москва, 2014. С. 15.
2. Монаєнко А.О. Формування галузі фінансового права. Право України. 2013. № 1-2. С. 21-28.
3. Налоги и налоговое право / под ред. А.В. Брызгалина. Москва: Аналитика-Пресс, 2016. С. 361.
4. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. Москва: Финансы, ЮНИТИ, 2017. С. 112.

