

УДК 657.6

Артюх О.В.

*кандидат економічних наук, доцент  
Одеського національного економічного університету***ЦІЛЬОВЕ ТА ФУНКЦІОНАЛЬНЕ СПРЯМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ****THE TARGET AND FUNCTION DIRECTION OF TAX AUDIT****АНОТАЦІЯ**

На підставі того, що на сучасному етапі податковому аудиту як особливому напрямі аудиторської діяльності властива теоретико-методологічна невизначеність, у статті досліджено концептуальна основа податкового аудиту за окремими елементами – розкрито цільове спрямування, визначені завдання за ступенями ієрархії. Через порівняльний аспект функцій традиційного аудиту в системі незалежного фінансового контролю побудована функціональна модель податкового аудиту.

**Ключові слова:** податковий аудит, традиційний аудит, цілепокладення, завдання, функції, функціональні процеси.

**АННОТАЦИЯ**

В связи с тем, что на современном этапе налоговому аудиту как особому направлению аудиторской деятельности присуща теоретико-методологическая неопределенность, в статье исследована концепция налогового аудита по отдельным элементам – раскрыто целевое направление, определены задания с учётом иерархии. Построена функциональная модель налогового аудита исходя из сравнительного анализа функций традиционного аудита в системе независимого фінансового контролю.

**Ключевые слова:** налоговый аудит, традиционный аудит, постановка целей, задачи, функции, функциональные процессы.

**ANNOTATION**

Due to the fact that at the present stage of tax audit, special audit direction activity inherent to the theoretical, methodological uncertainty, the paper investigates the concept of tax audit focused on the target direction is disclosed, the sides defined by a hierarchy. Built a functional model of tax audit on the basis of comparative analysis of the functions of a traditional audit in the system of independent financial control.

**Keywords:** tax audit, traditional audit, setting objectives, tasks, functions, functional processes.

**Постановка проблеми.** Найважливішою функцією держави та її інституційних структур є фінансовий контроль, у загальній системі якого провідне місце відведено аудиторської діяльності з метою захисту інтересів користувачів економічної інформації. Аудиторська практика України показує, що на сучасному етапі набирає усе більшої популярності податковий аудит, як самостійний напрямок аудиторської діяльності у сфері оподаткування. На сьогодні податковий аудит на національному та міжнародному рівні законодавчо не визначений. Відсутність єдиного підходу у науковому оточенні щодо сутності податкового аудиту, його теоретичного обґрунтування свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних аспектів теорії та практики податкового аудиту. Загальнонаукова проблема полягає у вирішенні єдиної концепції теорії, методології та організації податкового аудиту, дослідити одразу усі аспекти якої не представляється можливим, але започаткувати таку ідею на концептуальному рівні, визначити її рушійні

моменти видається вчасним і доцільним та складає мету даного дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням традиційного аудиту, податкового аудиту як окремого виду аудиторської діяльності присвячено багато наукових праць у сфері фінансового контролю. Серед вітчизняних вчених можна виділити роботи О.А. Петрик, В.В. Рядської, О.І. Малишкіна, серед зарубіжних авторів – І.О. Бажина, О.С. Іванової, М.П. Кашириної. Приймаючи до уваги цінність напрацювань вчених, варто зауважити, що кожен із авторів досліджував лише окремі питання теорії та практики податкового аудиту, що свідчить у цілому про безсистемність наукового пошуку.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Визначальною проблемою існування податкового аудиту є його теоретико-методологічна невизначеність. На сьогодні залишаються невирішеними та потребують ґрунтовного дослідження питання концептуальних засад податкового аудиту, зокрема у частині визначення його мети, завдань, функцій, що обумовлено сучасними вимогами фінансового контролю.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є дослідження цільового спрямування податкового аудиту, визначення його функціональних процесів через порівняльний аспект функцій традиційного аудиту в системі незалежного фінансового контролю, враховуючи наукові напрацювання дослідників.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Мета як об'єктивна сила, що формує предмет контролю, виступає базисним системоутворюючим фактором, оскільки саме вона зумовлює діяльність системи та її головну властивість – цільове призначення. Це наукове поняття відноситься до числа складних категорій наук, зокрема, економіки, управління, соціології, філософії. Ще Аристотель відзначав, що благо повсюди залежить від дотримання двох умов: правильного встановлення кінцевої мети усякого роду діяльності і винайдення відповідних засобів, що ведуть до кінцевої мети [6, с. 155].

Загальновідомо, що постановка мети, тобто цілепокладення, як процес встановлення чітких, вимірюваних, досяжних та спрямованих за часом цілей (певних уявлень, прагнень до його здійснення), є ефективним інструментом досягнення мети. Цілям, які задають окремі напрямки діяльності та становлять основу критеріїв виділення проблем, вибору варіантів рі-

шень, оцінки отриманих результатів у системі контролю, властива ієрархічність, де провідною є генеральна мета (місія), що визначає загальну спрямованість усього контрольного процесу та являє кінцевий результат певної діяльності.

Справедливо позначено, що місія, тобто вище призначення аудиторської діяльності, полягає передусім у забезпеченні надійності економічної інформації, яка слугує основою для прийняття управлінських рішень [12, с. 56].

За Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості, метою аудиту є зменшення ризику завдання до прийнятно низького рівня як основи для позитивної форми висновку фахівця-практика [9, с. 5].

Виходячи з вимог міжнародних стандартів, аналізуючи сучасні погляди вчених на визначення мети класичного аудиту, можна сформулювати основну мету податкового аудиту як завдання з надання достатньої впевненості – це висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами користувачів.

Для досягнення мети виділимо взаємопов'язані цілі (підцілі) податкового аудиту, враховуючи їхню властиву ієрархічність (табл. 1).

Виходячи з цілеспрямування податкового аудиту вибудовуються головні завдання як план дій для досягнення цілей:

- отримання необхідних аудиторських доказів щодо нарахування та сплати податкових платежів
- перевірка первинної документації, правильність її відображення в обліку та звітності у системі оподаткування, інших вимог податкового законодавства;
- перевірка правильності нарахування податків і зборів, своєчасності їх сплати до бюджету;
- перевірка достовірності податкової звітності;
- оцінка системи внутрішнього контролю у сфері оподаткування;
- виявлення та оцінка податкових ризиків у процесі фінансово-господарської діяльності платника податків;
- розробка пропозицій щодо зниження податкових ризиків та оптимізації оподаткування.

У цьому контексті сприятливим є розуміння вченого Малишкіна, який пропонує розглядати завдання з аудиту податків, вважаючи його незалежною перевіркою даних податкового обліку і показників податкової звітності платника по-

Таблиця 1

## Ієрархічність взаємопов'язаних цілей (підцілей) податкового аудиту

Допомога у дотриманні податкової дисципліни		
Цілі	Оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податкових платежів	
	Підцілі	Оцінка правильності нарахування окремих податків, зборів (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
		Підтвердження правомірності формування бази, ставок оподаткування, пільг за видами податків і зборів
	Рівні підцілей	Оцінка повноти та своєчасності сплати окремих податків, зборів (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
	Оцінка відповідності нормам податкового законодавства податкової звітності	
	Підцілі	Підтвердження правильності складання податкової звітності за видами податкових платежів ( ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
		Оцінка відповідності відображення у податковій звітності податкових зобов'язань за видами податкових платежів
	Рівні підцілей	Підтвердження правильності та своєчасності надання до відповідних органів податкового контролю податкової звітності
	Виявлення та аналіз порушень у частині нарахування та сплати податкових платежів	
	Підцілі	Виявлення порушень у частині нарахування податкових платежів за їх видами (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
Виявлення порушень у частині сплати податкових платежів за їх видами (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)		
Рівні підцілей	Аналіз порушень у частині нарахування та сплати податкових платежів за їх видами	
Висловлення незалежної думки про достовірність обліку та звітності у системі оподаткування		
Підцілі	Формулювання думки та надання звіту (висновку)	
	Додаткове пояснювання окремих (фундаментальних) питань з аудиту	
Рівні підцілей	Надання особливих міркувань за результатами виконання інших замовлень у складі податкового аудиту	
Профілактика порушень у податковій сфері (за вимогами користувачів)		
Цілі	Підцілі	Надання пропозицій щодо зменшення податкових ризиків (за вимогами користувачів)
		Надання допомоги у забезпеченні оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування (за вимогами користувачів)

Джерело: розроблено автором

датків, з наступних позицій: у цілому як процес; та завдання конкретної аудиторської перевірки [7, с. 261-262].

Загальна ідея успішного функціонування податкового аудиту полягає в інтеграції цілей незалежного та державного фінансового контролю у системі управління.

Порівняння цільової спрямованості видів фінансового контролю у сфері оподаткування дозволило виявити їх спільні та відмінні риси (рис. 1).

Схема цільового унаочнення видів фінансового контролю у сфері оподаткування свідчить про їх розрізнення у головному напрямі:

- державна податкова політика, сприяння її реалізації (державний податковий контроль),
- користувачі податкової інформації, захист їх інтересів (податковий аудит).

Але події останнього часу, які відбуваються у нашій країні, вказують на початок трансформаційних змін у цілеспрямованні податкового контролю.

Так, відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленою Указом Президента України від 12 грудня 2015 року за № 5/2015, передбачено реформування податкової системи у напрямі переходу від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не наповненні бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат [14].

Допомога проголошена визначальною у сфері взаємовідносин держави та платників податків, що сприятиме узгодженню їх цілей у напрямку констатації рівнозначності інтересів суб'єктів податкового контролю.

У цьому аспекті заслуговує на увагу розроблена М.І. Мельник та І.В. Лещух концептуальна модель гармонізації взаємовідносин учасників податкового контролю, у якій шляхом узгодження цілей, можливостей та інтересів учасників передбачено поетапне досягнення гармонізації їх взаємовідносин [8, с. 239].

Отже, при перетворенні цільової парадигми податкової політики держави за стратегією реформування спостерігатиметься певна цільова узгодженість державного та недержавного контролю у сфері оподаткування (інтереси держави ↔ інтереси користувачів податкової інформації), зокрема у частині:

- дотримання податкової дисципліни;
- профілактики порушень у податковій сфері;
- встановлення оптимального рівня оподаткування.

Цілі податкового аудиту визначають систему взаємопов'язаних функцій, через які здійснюється цільова реалізація.

Під поняттям «функція» (лат. *functio* – виконання) у загально філософському сенсі прийнято вважати певну діяльність, призначення, обов'язок по виконанню дій або такий вид зв'язку між елементами, в якому зміна одного з них призводить до зміни іншого [15].

Виходячи з філософського уявлення, функціями контролю слід називати основні призначення, за допомогою яких і втілюються мета та завдання (цілі ↔ завдання для виконання ↔ функція, як процес вирішення завдання). Справедливо зазначено, що визначення функцій повинно бути підпорядковано принципу прямої відповідності у змінах взаємозалежних явищ, що відбуваються внаслідок реалізації механізму соціально-економічних взаємодій [13, с. 50].



Рис. 1. Основні цілі фінансового контролю у сфері оподаткування

Джерело: розроблено автором

Визначимо функції податкового аудиту, виходячи з його призначення та виділених основних завдань, спрямованих на досягнення цілей, через порівняльний спектр досліджень функцій у системі фінансового контролю.

З цього приводу варто зазначити наукову цінність теоретичних здобутків В.В. Рядської, що базуються на концепції ієрархічності сутності аудиту В.С. Рудницького [11, с. 10], та Н.В. Ким [5] щодо визначення функцій аудиту за принципом їх ієрархії, за яким головна функція реалізується через систему взаємообумовлених та взаємодоповнюючих функцій нижчого порядку [13, с. 51]. На підставі систематизації та аналізу наукових джерел з теорії аудиту Рядською запропонована система функцій аудиту як професійної практики з їх розподілом на:

– макрорівні: функції, через які реалізується суспільна місія аудиту (культурно-історична та соціальна);

– мікрорівні: функції, що визначаються змістом аудиторської практики (оціночна, інформаційна, комунікативна).

До функцій аудиту на макрорівні Н.В. Ким ще додає економічну, політичну та юридичну функції з подальшою їх деталізацією за видами [5].

Не можна не прийняти аргументацію вчених щодо визначення та видів функцій на макрорівні, через які реалізується суспільна місія аудиту, але не тільки аудиту, а в цілому й аудиторської діяльності.

При дослідженні функцій аудиту на мікрорівні В.В. Рядською запропонована їх класифікація з виділенням певних груп – за суттю аудиторського процесу, метою перевірки, місцем аудиту в інформаційному обміні та призначенням послуг, не пов'язаних із наданням впевненості [13, с. 338-342]. Погоджуючись з судженням дослідника, варто відзначити, що такий розподіл функцій властивий у цілому аудиторській діяльності, традиційний же аудит, тобто аудит фінансової звітності за змістом має обмежені цільові установки, відповідно, завдання та функції.

У цьому контексті доцільно проаналізувати наукові підходи щодо визначення функцій аудиту за умовою нормативної інтерпретації терміну «аудит» з урахуванням логіки ієрархії – на мікрорівні (табл. 2).

У системі фінансового контролю основною функцією аудиту фінансової звітності є контрольна, що являє собою процес виконання специфічних завдань у вигляді перевірки, аналізу (оцінки), експертизи (за необхідністю) бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Перевірка за Глосарієм термінів МСА являє собою особливу аудиторську процедуру у вигляді перевірки записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у різних формах (паперовій або електронній), чи фізична перевірка активів [9].

Під оцінкою у загально філософському сенсі розуміють спосіб встановлення значущості певного предмету для пізнання суб'єкта. Оцін-

Таблиця 2

**Функції традиційного аудиту (мікрорівень)**

Види функцій	Джерело ідентифікації функцій
01	02
контрольна	[1, с. 57], [2, с. 15], [3, с. 19], [10]
експертна	[1, с. 57], [4, с. 46], [10]
оціночна	[4, с. 46], [10], [13, с. 340]
інформаційна	[10], [13, с. 340], [5], [16]
комунікативна	[13, с. 54].
запобіжна (профілактична)	[2, с. 15] [3, с. 19], [10]
дорадча	[10]
прогнозна	[1, с. 57], [4, с. 46], [10]
стимулююча	[16]

Джерело: розроблено автором на підставі [1; 2; 3; 4; 5; 10; 13; 16]

ка як невід'ємна частина аналізу діяльності господарчої одиниці надає аудиторіві більш точну фінансову інформацію про предмет перевірки. У процесі контролю відбувається оцінювання, тобто аналіз ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення та інших питань за встановленими критеріями, включаючи різні процедури, щоб дійти до відповідного аудиторського висновку.

У випадках, коли аудитору потрібні спеціальні знання та досвід у певній галузі, до аудиторської роботи залучаються експерти для проведення експертизи, яка у найбільш загальному вигляді означає спосіб пізнання певної реальності. Як правило, експертиза охоплює окремі аспекти фінансово-господарської діяльності та стану майна господарчої одиниці.

Отже, процеси, пов'язані зі здійснюванням перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оцінюванням та проведенням експертизи, можна вважати складовими (субфункціями) контрольного процесу виконання аудиту.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність виступають головними вхідними параметрами інформаційної бази для здійснення аудиту. Виконання контролю неможливо без інформаційної функції – процесу, при здійсненні якого формується не тільки заданий інформаційний зв'язок між відповідними сторонами (аудитором та підконтрольним суб'єктом), оброблюється інформаційний потік, а на завершальній стадії через висновок аудитора користувачем отримується інформація щодо предмета аудиту. Прояв інформаційної функції, за тезою Н.С. Шалімової, позначається і у виявленні наслідків конфлікту інтересів, що дозволяє зменшити інформаційний ризик та підвищити інформаційну прозорість об'єкта [16].

Інші функції (комунікативна, запобіжна, стимулююча), на наше переконання, є похідними від системних функцій, виходячи з нормативного тлумачення змісту аудиту фінансової звітності (метою якого є тільки формулювання думки про достовірність у всіх суттєвих аспек-

тах фінансової звітності), решта (прогнозна, дорадча) не є функціями традиційного аудиту.

В якості обґрунтування цього судження наведемо наступну аргументацію.

Під прогнозною функцією контролю у загальновідомому значенні розуміється виконання дій відносно визначення тенденцій розвитку явищ, що досліджуються, відповідно до об'єктивних законів їх розвитку.

Дорадча функція як процес надання поради являє собою дії з передачі інформації користувачам в якості допомоги для прийняття оптимальних управлінських рішень, що свідчить про її наближеність за сенсом до консультування, консалтингу. До дорадчої функції можна віднести надання порад щодо оцінки альтернативних рішень, розробки стратегії, організації системи внутрішнього контролю підприємства [10].

Отже, прогнозна, дорадча функції не властиві регламентованому аудиту, вони спрямовані на виконання завдань більш широкого діапазону – завдань з надання впевненості або інших послуг у структурі аудиторської діяльності.

У рамках проблематики дослідження функцій податкового аудиту у контексті дотримання міжнародних вимог аудиту на увагу заслуговують саме функції, пов'язані з виконанням завдань з надання достатньої впевненості. У цьому разі податковому аудиту притаманні такі ж самі функції, що і традиційному аудиту. Але за домовленістю сторін завдання з надання достатньої впевненості може бути частиною більшого завдання, у межах якого виконуються:

– завдання з надання достатньої впевненості (власне податковий аудит);

– послуги у сфері податкового прогнозування, рекомендацій щодо оптимізації податкових платежів тощо).

За таких обставин результат виконання завдання, що фокусується у звіті та висновку фахівця-практика, доречно розглядати у таких аспектах, як:

– надання достатньої впевненості щодо предмета перевірки у контексті дотримання вимог Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості;

– надання інших послуг у сфері аудиторської діяльності, які не є завданнями з надання впевненості та не містять правил дотримання Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, МСА, МСЗО, МСЗНВ.

Вельми щільну системну взаємозалежність можна простежити між функціональними процесами податкового аудиту, де кожен із них проявляється через зворотний зв'язок (рис. 2).

**Висновки.** Результати дослідження, з урахуванням огляду фахової літератури та аналізу наукових джерел, дозволили визначити окремі аспекти концептуальних засад податкового аудиту – цілепокладення, завдання за ступенями ієрархії та побудувати функціональну модель податкового аудиту, виходячи із властивих йому функціональних процесів.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Білуха М.Т. Курс аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – «Знання», 1998. – 573 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець.



Рис. 2. Функціональна модель податкового аудиту

Джерело: розроблено автором

- нець. – 2-ге вид. перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
3. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. / Г.М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363 с.
  4. Ільїна С.Б. Основи аудиту: навчально-практичний посібник / С.Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2006. – 378 с.
  5. Ким Н.В. Методологические и институциональные проблемы аудита [Електронний ресурс]: дис. ... доктора екон. наук: 08. 00. 12: в 2 т. / Наталья Васильевна Ким. – Краснодар, 2008. – Т. 1. – 342 с. ; Т. 2. – 112 с. – Режим доступу: <http://economy-lib.com/metodologicheskie-i-institutsionalnye-problemy-audita>.
  6. Максимова В.Ф. Визначення об'єктів формування витрат / В.Ф. Максимова. – Підприємство, господарство і право. – 2005. – № 10. – С. 150-160.
  7. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навчально-практичний посібник / О.І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
  8. Мельник М.І. Напрями вдосконалення податкового контролю в умовах підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Національна академія наук України: Економічні інновації. Випуск № 57. – С. 232-242.
  9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року, частина 1, 2 [Електронний ресурс]: Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська Палата України, Київ, 2014. – Режим доступу: [http://apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_2.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf).
  10. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти [Електронний ресурс]: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 / О.А. Петрик. – Київ: нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 34 с. – Режим доступу: [http://www.br.com.ua/referats/dysertacii\\_ta\\_autoreferaty/121163.htm](http://www.br.com.ua/referats/dysertacii_ta_autoreferaty/121163.htm).
  11. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 196 с.
  12. Рядська В.В. Метаморфоз контрольної функції аудиту / В.В. Рядська // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2013. – № 3(65). – С. 55-62.
  13. Рядская В.В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку: монографія / В.В. Рядська. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
  14. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020», схвалена Указом президента України «Про стратегію сталого розвитку «Україна-2020» від 12.01.2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.Nsf/link1/U005\\_15.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.Nsf/link1/U005_15.html).
  15. Философский энциклопедический словарь. 2010 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc\\_philosophy/3632/%D0%A4%D0%A3%D0%9D%D0%A%D0%A6%D0%98%D0%AF](http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/3632/%D0%A4%D0%A3%D0%9D%D0%A%D0%A6%D0%98%D0%AF).
  16. Шалімова Наталія Станіславівна. Аудит в системі соціально-економічних відносин України [Електронний ресурс]: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук / Н.С. Шалімова. – Київ, 2013. – 33 с. – Режим доступу: <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:599751/Source:default>.