

**Артюх О.В.**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеського національного економічного університету**Белінська О.В.**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеського національного економічного університету

## ВЗАЄМОДІЯ УЧАСНИКІВ КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

У статті відзначено, що на сучасному етапі в системі фінансового контролю існує нагальна потреба у зміні парадигми державно-приватного партнерства, а також запропоновано модель нових стосунків між державою та приватними структурами у сфері податкового контролю через впровадження інституту податкового аудиту. Розкрито правові засади незалежних фахівців – аудиторів, а також особливості їх взаємовідносин з державними органами контролю під час здійснення податкового аудиту. Зазначено, що зміна парадигми державно-приватного партнерства у напрямі лібералізації та податкової дерегуляції контролю сприятиме формуванню гармонійних взаємостосунків його учасників.

**Ключові слова:** податковий аудит, взаємодія учасників контролю, державні контролюючі органи, платники податків, аудиторів в системі оподаткування, паритет інтересів.

В статье отмечено, что на современном этапе в сфере финансового контроля существует насущная необходимость в изменении парадигмы государственно-частного партнерства, а также предложена система новых отношений между государством и частными структурами в сфере налогового контроля при введении института налогового аудита. Определены основные аспекты взаимодействия участников налогового аудита. Раскрыты правовые основы независимых специалистов – аудиторов, а также особенности их взаимоотношений с государственными органами контроля при осуществлении налогового аудита. Отмечено, что изменение парадигмы государственно-частного партнерства в направлении либерализации и налоговой дерегуляции контроля будет способствовать формированию гармоничных взаимоотношений его участников.

**Ключевые слова:** налоговый аудит, взаимодействие участников контроля, государственные контролирующие органы, налогоплательщики, аудиторы в системе налогообложения, паритет интересов.

**Постановка проблеми.** Не викликає сумніву той факт, що на сучасному етапі існує нагальна потреба у зміні парадигми державно-приватного партнерства у системі податкового контролю. Інститут податкового аудиту, на наше переконання, є саме тим інструментарієм, за допомогою якого здійсняться лібералізація та податкова дерегуляція державного контролю. Його імплементація в системі фінансового контролю передбачає особливий характер відносин учасників, а саме державних контролюючих органів, аудиторів та платників податків. Проте в рамках статті неможливо розглянути весь спектр питань щодо взаємодії сторін податкового контролю, але започаткувати дослідження в цьому напрямі своєчасно і важливо. На цьому етапі роботи варто розкрити специфіку взаємовідносин аудиторів з державними органами контролю в умовах реалізації податкового аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Проблемні питання взаємодії фахівців контрольної сфери в умовах відновлення соціально-економічного розвитку країни розглядалися у працях таких вчених і науковців, як, зокрема, О.А. Петрик, В.Я. Політило, Ю.В. Касперович, К.П. Проскура, Д.Г. Бачурин, Д.А. Артеменко. Проте питання взаємодії учасників контролю в умовах інституціоналізації податкового аудиту сьогодні потребують подальшого наукового усвідомлення.

**Метою дослідження** є розкриття особливостей взаємодії аудиторів і державних органів контролю в умовах інституційного впровадження податкового аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Специфіку взаємодії аудиторів та державних контролюючих органів розглянемо в системі координат вихідних положень, властивих інституту податкового аудиту в частині право-

вих засад та функціонування його учасників: незалежна особа (аудитор/аудиторська фірма) ↔ державні органи контролю.

Аудитор/аудиторська фірма виступає як рівноправний суб'єкт податкового контролю в рамках делегованих державою функціональних повноважень (законодавчо закріплених). В системі адміністрування податків, зборів та інших платежів, відповідно до податкового законодавства, аудитор/аудиторська фірма має право здійснювати контроль за справлянням податків, зборів, платежів у вигляді податкового аудиту на підставі договору між аудитором/аудиторською фірмою та замовником (платником податків).

Суб'єктом податкового аудиту є фізична особа/юридична особа, яка має статус «аудитор/аудиторська фірма» відповідно до ст.ст. 4, 5 Закону України «Про аудиторську діяльність» [1]. Кваліфікаційна придатність на зайняття аудиторською діяльністю (зокрема, податковим аудитом) визначається Аудиторською палатою України згідно зі ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [1]. Таке сприйняття статусу суб'єкта податкового аудиту, його кваліфікаційного рівня, професійних та етичних компетенцій є цілком вмотивованим через те, що в нашій країні сертифікований аудитор визначально є фахівцем-практиком з достатнім теоретичним рівнем професійної підготовки для перевіркової роботи у сфері оподаткування [2].

Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості в системі державного контролю може реалізовуватися у формі документальної перевірки, сутність якої наведена у пп. 75.1.2, п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України (ПКУ), що загалом не суперечить концепції податкового аудиту та методу його здійснення [3]. При цьому варто зазначити, що документальні перевірки (виїзні, невиїзні) серед усієї сукупності способів здійснення державного контролю вважаються найефективнішими з точки зору виявлення податкових порушень.

Податковий аудит у формі документальної перевірки може проводитися тільки за заявою платника податків та за згоди сторін (замовника аудиторської послуги – платника податків, а також її виконавця – аудитора/аудиторської фірми). Тривалість проведення податкового аудиту у такій формі не може перевищувати термін, визначений нормами ПКУ для проведення документальної перевірки державними органами контролю.

Перед проведенням податкового аудиту з метою встановлення та відпрацювання податкових ризиків аудитор матиме право на підставі запиту до розпорядника інформації (від-

повідного державного контролюючого органу) безоплатно отримати податкову інформацію, що надійшла до Державної фіскальної служби (ДФС) України від органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, Національного банку України, банків, інших фінансових установ, органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів, за наслідками податкового контролю згідно з пп. 72.1.2–72.1.5 п. 72.1 ст. 72 ПКУ [3]. Крім того, аудитор матиме право безкоштовно користуватися іншою податковою інформацією в базах даних інформаційних систем контролюючого органу (пп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПКУ) щодо об'єкта документальної перевірки, таких як податкова звітність, електронні копії первинних документів, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, які ведуться в електронній формі, відомості про застосування реєстраторів розрахункових операцій; дані про фінансово-господарські операції платника податків та інші документи, що пов'язані із визначенням та сплатою податкових зобов'язань об'єкта податкового аудиту [3]. Також аудитор матиме право отримувати інші відомості, що містяться в інтегрованій автоматизованій системі державного нагляду (контролю), про суб'єкта господарювання, який підлягає аудиторській перевірці. Щодо цього варто зауважити, що вимоги ст. 4<sup>1</sup> Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» прямо вказують на мету створення такої системи – забезпечення суб'єктів господарювання та органів державної влади, органів місцевого самоврядування інформацією про заходи державного контролю [4]. Доступ до інтегрованої системи є безоплатним, здійснюється через відкритий інформаційний ресурс Інтернету згідно з п. 17 Порядку функціонування інтегрованої автоматизованої системи державного нагляду (контролю) [5].

Не викликає сумнівів і такий факт, що масив податкової інформації поряд з відкритою інформацією містить елементи конфіденційної, таємної (державної, комерційної, банківської) та службової інформації, тобто такої, що підлягає обмеженню у публічному доступі. А це вказує на те, що розробка дієвого механізму, який забезпечить спеціальний режим захисту податкової інформації, отриманої запитувачами, тобто фахівцями податкового аудиту, виявляється насущною потребою в процесі імплементації функціональної моделі взаємодії учасників. Втім, не можна не погодитися з тим, що «налагодження взаємодії державних і недержавних інституцій у формуванні механізму права на доступ до податкової інформації є складним процесом, що включає методичний,

інституційно-правовий та операційний етапи» [6]. Безоплатність отримання послуг аудитором від державних органів контролю загалом обумовлюється специфікою співпраці сторін у сфері податкового контролю: спільне користування податковою інформацією ↔ солідарне виконання документальних перевірок в рамках податкової дерегуляції. Розуміється, прийняття такої моделі має бути підтверджено на законодавчому рівні.

Нормативно-правовий та методичний базиси податкового аудиту в системі фінансового контролю слід розглядати за їх складовими та рівнями узагальнення (високий – Конституція, Кодекси, Закони України; середній – Положення/стандарти міжнародного, національного рівня; низький – внутрішні положення, порядки, методики, вказівки, рекомендації). Так, в системі фінансового контролю фахівці податкового аудиту мають керуватися Конституцією України, вимогами окремих Кодексів та Законів України, що в загальному сенсі не порушує концептуальну основу податкового аудиту. Водночас у низці нормативних актів (ПКУ, Закон України «Про аудиторську діяльність» тощо) правові засади податкового аудиту підлягають законодавчому закріпленню шляхом внесення нормативних змін та доповнень. Потребують сучасної адаптації і окремі стандарти (РМСАНВ та МСКЯ) у частині усвідомлення теоретико-методологічних засад інституту податкового аудиту. Особливої уваги заслуговує організаційно-методичне забезпечення податкового аудиту, яке в рамках сучасних реалій потребує фундаментальної розробки з урахуванням досвіду попередників. У цьому сенсі не можна не відзначити вагомість та цінність Проекту Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)», ключові аспекти якого доречно враховувати під час розроблення внутрішніх стандартів та іншого організаційно-методичного забезпечення податкового аудиту [7].

Після проведення податкового аудиту його результати, оформлені у формі Звіту, передаються відповідним органам ДФС України протягом нормативно визначеного часу (наприклад, протягом десяти робочих днів після передачі Звіту замовнику податкового аудиту –

платнику податків). Зауважимо, що функціонування податкового аудиту на етапі передачі Звіту користувачам може відбуватися і за більш ліберальною схемою взаємодії учасників (рис. 1).

За ліберального підходу один екземпляр Звіту з податкового аудиту замовнику надається платнику податків без передачі іншого екземпляру органу ДФС України. В подальшому платник податків за власним бажанням вибирає напрям дій:

– залишає матеріали податкового аудиту тільки для власного внутрішнього користування (у такому разі державними контролюючими органами, відповідно до норм ПКУ, у повному обсязі повинен здійснюватися податковий контроль, зокрема шляхом документальних перевірок, з яких планові перевірки мають бути передбачені у плані-графіку їх проведення);

– передає один екземпляр Звіту з податкового аудиту відповідному органу ДФС України, але в нормативно невизначені терміни (у такому разі державними органами повинні враховуватися результати аудиторського звіту, але тільки за такої умови: якщо на дату отримання Звіту у плані-графіку поточного календарного року не передбачена документальна планова перевірка такого платника податків).

Отже, вибір напрямку дій на етапі передачі Звіту з податкового аудиту залишається за учасниками контролю. Втім, слід зауважити, що схема взаємодії учасників за ліберальним підходом через певну функціональну непрозорість ускладнює досягнення рівноваги в інтересах сторін, що загалом дещо нівелює дерегуляційний механізм податкового контролю.

У Звіті наводиться незалежна думка аудитора про результати перевірки в усіх суттєвих аспектах своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податкових платежів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на державні органи, а в рамках

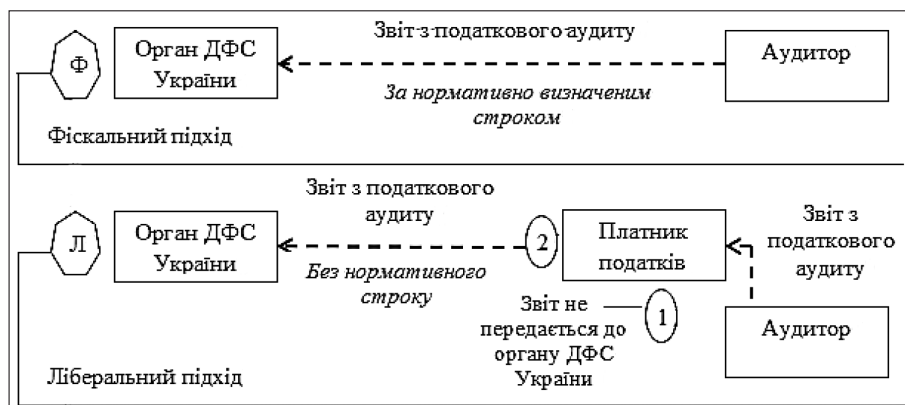


Рис. 1. Схема взаємодії учасників на етапі передачі Звіту з податкового аудиту: різні підходи

податкової дерегуляції – на приватні структури в особі аудитора. Звіт за результатами податкового аудиту, здійсненого в межах делегованих йому державних функцій, та акт документальної перевірки матимуть однакову юридичну силу. А це означатиме принципово важливу річ – матеріали аудиторської перевірки суб'єкта господарювання, які надані до відповідних структур ДФС (наприклад, до управління аудиту Головного управління ДФС в Одеській області), мають сприйматися на рівні проведеного державою податкового контролю шляхом документальної перевірки. Як бачимо, механізм податкового дерегулювання виявляється в тому, що державні органи після здійснення податкового аудиту не матимуть нормативних підстав на проведення планової документальної перевірки. Водночас надання суб'єктом податкового аудиту відомостей про порушення податкового законодавства платником податків (у частині заниження/завищення сум податкових зобов'язань, зменшення/збільшення від'ємного значення суми ПДВ та об'єкта оподаткування податком на прибуток, зменшення суми бюджетного відшкодування ПДВ) та розрахунку штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, проведеного відповідно до норм ПКУ, дасть змогу державним органам координувати контрольні заходи, зокрема, у частині:

- притягнення до фінансової (а в певних випадках – адміністративної, кримінальної) відповідальності платників податків за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи та на аудитора/аудиторську фірму (у межах делегованих державою повноважень) шляхом впровадження особливого механізму державного управління фінансовими санкціями, запропонованого в рамках податкової дерегуляції;

- складання плану-графіку проведення документальних планових перевірок з урахуванням даних про проведення податкового аудиту платників податків; щодо цього доречно звернути увагу на пропозиції фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, які під час дослідження напрямів удосконалення податкового контролю зазначають, що зменшення кількості виїзних податкових перевірок одночасно відповідає інтересами держави та бізнесу з метою економії ресурсів [8, с. 11].

У кінцевому підсумку такі заходи у комплексі дадуть змогу оптимізувати державні витрати через скорочення певних функцій та загалом підвищити дієвість податкового адміністрування, що є дуже важливим для нашої країни.

Отже, сьогодні в системі податкового контролю діючі фіскальні підходи працюють не досить ефективно. Перевірочна діяльність потребує фундаментального перетворення і, перш за все, у частині спрощення податкового адміністрування з передачею низки контрольних повноважень під час дотримання паритетності інтересів сторін. В цьому контексті саме інститут податкового аудиту може стати тим інструментарієм, за допомогою якого можна досягти рівноваги в інтересах всіх учасників контрольного процесу. Для платників податків функціонування податкового аудиту забезпечить низку переваг у частині реалізації їх інтересів. Так, платник податків як замовник податкового аудиту продукує для себе дещо іншу реальність у сфері податкового контролю, а саме:

- відносини з аудитором формуються на добровільних засадах, що дає змогу не відчувати фіскального тиску, на відміну від державної перевірки;

- для платника податків може створюватися можливість перегляду розміру штрафних санкцій у напрямі їх мінімізації у разі зміни шляхів коригування сум грошових зобов'язань з податків та зборів (замість штрафних санкцій, нарахованих контролюючими органами ДФС України за результатами податкової перевірки, платник податків на підставі Звіту за результатами податкового аудиту (та додатків до нього) матиме право самостійно виправити помилки через уточнення показників звітності);

- платник податків матиме право добровільно сплатити сум недоїмки, фінансових санкцій та пені, виявлених за результатами податкового аудиту;

- платник податків матиме можливість разом з виявленими порушеннями податкового законодавства ознайомитися і з рекомендаціями стосовно зниження податкових ризиків, шляхів оптимізації оподаткування, наведеними у Звіті за результатами податкового аудиту, які в подальшому можуть вплинути на податкове планування суб'єкта господарювання та загалом скоординувати його управлінську діяльність у системі оподаткування;

- у разі отримання Звіту з податкового аудиту органами ДФС України такі платники податків до плану-графіку проведення планових перевірок не відбираються, а також не підлягають документальній перевірці;

- розуміння того, що діяльність аудитора у сфері оподаткування не пов'язана з бажанням неодмінно за рахунок коштів платника податків поповнити державний бюджет обумовлює підвищення ступеня довіри між платником податків та аудитором як суб'єктом фінансового контролю.



Відзначається і «позитивний психологічний ефект, оскільки платникам податків певною мірою дається свобода вибору перевіряючого, термінів проведення перевірки», добровільної сплати зобов'язань [9, с. 46]. У зв'язку з цим доречно вказати і на досвід зарубіжних країн, за яким «сумлінний платник податків може піддаватися контрольній перевірці один раз в сім, десять і навіть двадцять років. Замість спілкування з державною організацією податкового контролю, заснованої на концепції підпорядкування і примусу, сумлінний господарчий суб'єкт отримує можливість роботи з перевіряючими на базі аудиторської концепції податкового контролю, яка передбачає горизонтальні, добровільні зв'язки» [10].

Імплементация інституту податкового аудиту дає змогу реалізувати фіскальні інтереси держави, але в межах, що допускають дотримуватися рівноцінності цілей всіх учасників податкового контролю. Так, під час впровадження податкового аудиту оптимізуються державні витрати через скорочення обсягів контрольно-перевірочної роботи в рамках подат-

кової дерегуляції; зменшується домінування фіскальної функції держави, покращується сервісне забезпечення платників податків; знижуються ризики збільшення податкового боргу через можливість добровільної сплати грошових зобов'язань за результатами податкового аудиту. Це дає змогу впевнитися в тому, що інститут податкового аудиту загалом сприятиме підвищенню ефективності податкового адміністрування.

**Висновки з проведеного дослідження.** Розкриття правових засад незалежних фахівців – аудиторів, а також особливостей їх взаємодії з державними органами контролю під час імплементації інституту податкового аудиту дало змогу впевнитися в тому, що саме в таких умовах сформується нова модель державно-приватного партнерства, в якій учасники контролю будуватимуть відносини один з одним тільки на взаємовигідних умовах, дотримуючись принципу паритетності інтересів. Перспективу подальших досліджень вбачаємо в розробленні організаційно-методичного забезпечення незалежного контролю у сфері оподаткування.

#### Список використаних джерел:

1. Про аудиторську діяльність: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
2. Артюх О.В. Взаємодія фахівців контрольної сфери в умовах інституціоналізації податкового аудиту: ретроспективний аналіз вимог / О.В. Артюх, О.В. Белінська // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 2(08). – Ч. 2. – С. 104–108.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.
5. Порядок функціонування інтегрованої автоматизованої системи державного нагляду (контролю): ПКМУ від 24 травня 2017 р. № 387 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/387-2017-%D0%BF/para%208#n8>.
6. Політило В.Я. Взаємодія державних і недержавних інституцій у формуванні механізму права на доступ до податкової інформації / В.Я. Політило // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. – 2014. – Вип. 29(2.1). – С. 81–85.
7. Проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)»: Рішення АПУ від 23 лютого 2012 р. № 246/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blanki-ua.com.ua/dogovor/4774/index.html>.
8. Касперович Ю.В. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 року / Ю.В. Касперович // Аналітичні матеріали Національного інституту стратегічних досліджень. Серія: Економіка. – № 74. – С. 1–30.
9. Проскура К.П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К.П. Проскура // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5(III). – С. 43–48.
10. Бачурин Д.Г. Негосударственный налоговый аудит в совершенствовании отечественной системы налогового администрирования / Д.Г. Бачурин // Налоги. – 2011. – № 22. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=167574>.

Artyuh O.V., Belinskaya O.V.

## INTERACTION OF CONTROLLED PARTIES IN THE CONDITIONS OF IMPLEMENTATION OF TAX AUDIT

The article states that at the present stage in the domestic financial control system there is an urgent need to change the paradigm of public-private partnership. An overview of scientific developments and the study of issues in tax control allowed us to propose a new model of relations between the state and private structures through the introduction of the tax audit institution. Within the framework of this article the legal principles of independent experts – auditors and peculiarities of their interaction with state controlling bodies in the conditions of implementation of tax audit are disclosed.

It has been determined that tax audits as a task of providing sufficient confidence can be implemented in the system of state control in the form of documentary verification, the essence of which is established by the norms of the Tax Code of Ukraine, which in general does not contradict the concept of tax audit and the method of its implementation. There is an array of tax information that the auditor has to use free of charge when performing a tax audit on the basis of the principle of solidarity of the parties in the conditions of their cooperation: joint use of tax information ↔ joint submission of documentary checks within the framework of tax deregulation. The normative-legal and methodological bases of tax audit in the system of financial control on their components and generalization levels are considered. The scheme of interaction of participants at the final stage of the tax audit on the various approaches (liberal, fiscal) in the framework of optimal tax deregulation is analyzed.

It is also noted that the functioning of the tax audit for taxpayers will provide a number of benefits in terms of realizing their interests, since they are given a certain degree of freedom of choice with respect to auditors, type of verification, terms of conducting, voluntary payment of monetary obligations; will allow to optimize public expenditures by reducing certain functions of the state and, in general, will increase the efficiency of tax administration.

Consequently, the introduction of tax audit will change the paradigm of public-private partnership in the direction of liberalization and tax deregulation of control, which in general will promote the harmonization of the interests of its participants.

**Key words:** tax audit, interaction of control participants, state control bodies, tax payers, auditors in the tax system, parity of interests.