

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-149>

УДК 336.225.674

# АУДИТ ОПОДАТКУВАННЯ – ПОСЛУГА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ: ОСОБЛИВОСТІ, АКТУАЛЬНІСТЬ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА

## TAX AUDIT IS A SERVICE OF AUDIT FIRMS: FEATURES, RELEVANCE AND CHARACTERISTICS

**Назаренко Інна Миколаївна**  
доктор економічних наук, професор,  
Сумський національний аграрний університет  
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0874-199X>

**Nazarenko Inna**  
Sumy National Agrarian University

Наукова стаття присвячена питанням аудиту оподаткування, оскільки зазначений вид послуг аудиторських компаній є актуальним для бізнес-суб'єктів в умовах сьогодення. Зазначено, що на сьогодні спектр аудиторських послуг, крім аудиту фінансової звітності, також включає бізнес-консалтинг, консультування з питань ведення бухгалтерського обліку, оподаткування та складання фінансової звітності, форензик, дью ділідженс, послуги з управління ризиками, аудит оподаткування та ін. Результати проведених досліджень дозволяють наочно подати концептуальне розуміння аудиту оподаткування, обґрунтувати його сутність, місію, цілі, ідентифікувати суб'єктів реалізації. Конкретизовані випадки актуальності проведення аудиту оподаткування для бізнес-структур. Охарактеризовано види робіт в розрізі етапів аудиту оподаткування. Деталізовано методичне та процедурне забезпечення аудиту оподаткування.

**Ключові слова:** аудит, оподаткування, аудит оподаткування, аудиторські фірми, перевірка.

The article is devoted to the issues of taxation audit, since this type of audit services is relevant for business entities in today's conditions. The author proves that market modernization has an impact on the market of audit services. It is noted that today the range of audit services, in addition to the audit of financial statements, also includes business consulting, consulting on accounting, taxation and financial reporting, forensics, due diligence, risk management services, tax audit, etc. The results of the conducted research allow us to clearly present the conceptual understanding of tax audit, which provided a substantiation of its essence, mission, goals, and identification of the subjects of implementation. The cases of relevance of tax audit for business structures are specified. The author establishes that audit entities offer the following types of taxation audit as services: comprehensive taxation audit for all taxes and fees; taxation audit for individual taxes and fees; express audit, tax risk assessment; regular audit, which may be conducted monthly, quarterly, annually and be aimed at verifying the correctness of tax reporting of a business entity. The author summarizes the types of tax audit identified by domestic scholars, taking into account eight key features. Stakeholders initiating the tax audit are identified (persons with the highest authority; shareholders; the head of the enterprise; investors; potential buyers of business). The types of work in the context of the stages of tax audit are characterized. The methodological and procedural support of the tax audit is detailed. The list of indicators necessary for assessing the tax burden is generalized. It is substantiated that a tax audit allows identifying the risks associated with taxation of enterprises, preventing the imposition of penalties based on the results of tax audits which may result from violations of the law by business entities.

**Keywords:** audit, taxation, tax audit, audit firms, inspection.

**Постановка проблеми.** Ринкова модернізація здійснює вплив на ринок аудиторських послуг. Тренди ринку формують базис для трансформації послуг, які можуть надавати аудиторські фірми. На сьогодні спектр аудиторських послуг включає аудит фінан-

сової звітності, бізнес-консалтинг, консультування з питань ведення бухгалтерського обліку, оподаткування та складання фінансової звітності, форензик, дью ділідженс, послуги з управління ризиками, аудит оподаткування та ін.

Дана наукова праця буде присвячена питанням аудиту оподаткування, оскільки зазначений вид послуг аудиторських компаній є актуальним для бізнес-суб'єктів в умовах сьогодення. Адже турбулентність економіки, наслідки російської військової агресії деструктивно впливають на розвиток підприємств, оскільки значна їх частина призупинила свою діяльність, інші – релокувались, трансформували бізнес-процеси та адаптуються до складних умов діяльності. Нині відмічаються проблеми щодо своєчасної сплати суб'єктами господарювання податків, оскільки податкова система є недосконалою, підвищується податковий тиск на бізнес-структури. Відтак, керівники підприємств вимушені використовувати різні оптимізаційні схеми оподаткування, що може бути ризиковим, оскільки не всі фактори, норми законодавства можуть бути враховані, а це може бути виявлено у процесі податкових перевірок та деструктивно вплинути на фінансовий стан бізнес-суб'єкта. Складність та багатогранність ідентифікованої проблематики підвищує попит підприємств на аудит оподаткування, як послугу аудиторської фірми.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Значний внесок у дослідження питань щодо аудиту оподаткування здійснили вітчизняні вчені: О. В. Артюх, В. М. Краєвський, В. О. Мисюк, К. О. Назарова, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, В. В. Рядська, Н. С. Шалімова та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Беручи до уваги напрацювання, які викладені у наукових працях зазначених вчених, доцільно зазначити, що дана проблематика має потенціал, який потребує подальших наукових розвідок. Дане дослідження буде спрямоване на конкретизацію концептуального розуміння аудиту оподаткування, ідентифікацію його ключових етапів, узагальнення методичного та процедурного забезпечення.

**Формулювання цілей статті.** Метою наукової статті є розкриття сутності, актуальності та особливості проведення аудиту оподаткування.

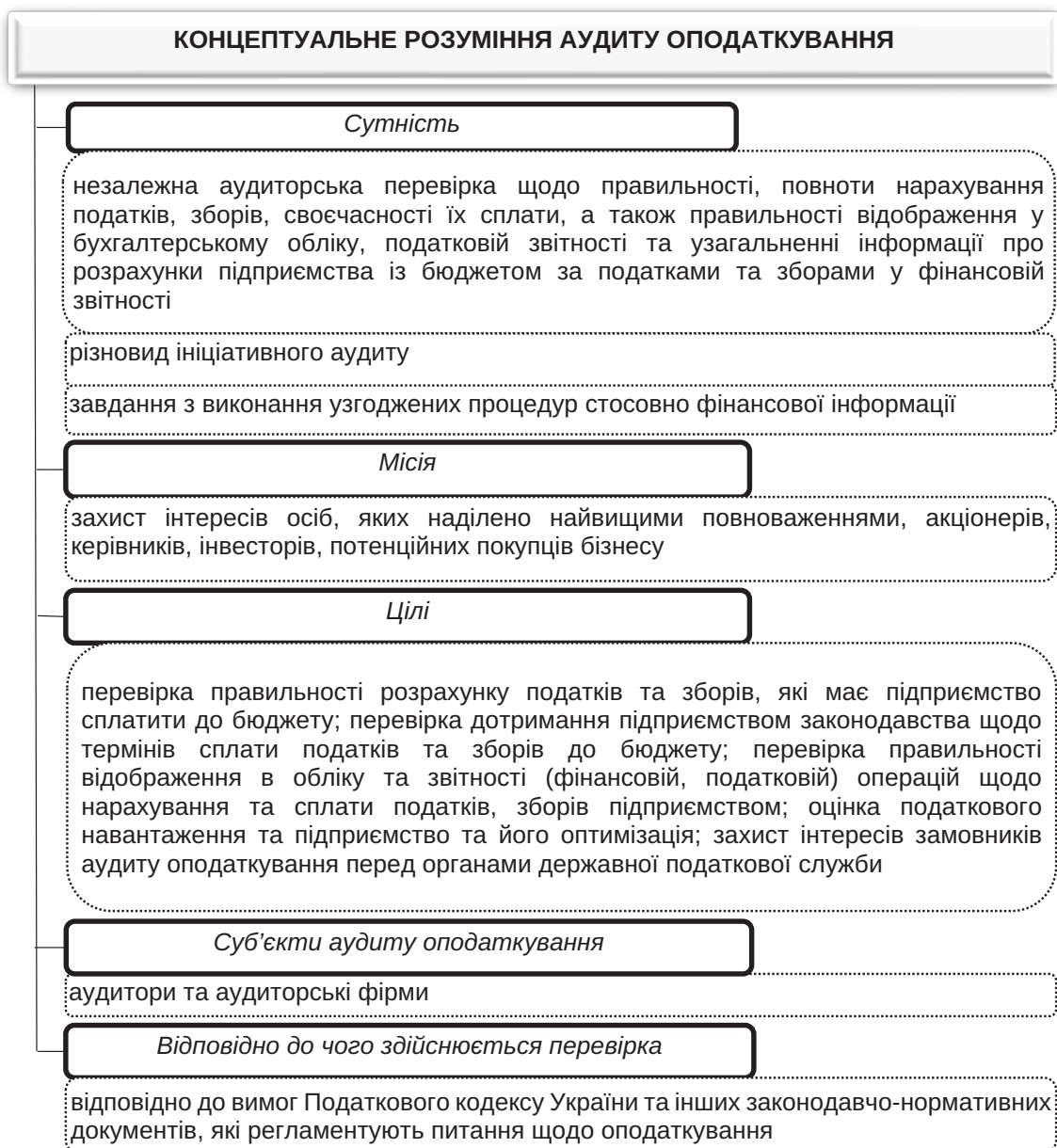
**Виклад основного матеріалу дослідження.** У науковому суспільстві, практичній сфері має місце ототожнення терміну «аудит оподаткування» з «податковим аудитом», «аудитом податків», тому важливим моментом в контексті наукового дослідження є інтерпретаційне упорядкування зазначених термінів.

В. М. Краєвський, О. М. Костенко, М. О. Скорик зазначають, що податковий аудит – це незалежна перевірка податкового обліку. Фактично такий аудит проводять, щоб розуміти, чи правильно нараховуються та сплачуються податки на підприємстві. Податковий аудит є важливим інструментом, який забезпечує зниження податкових витрат, дозволяє підготуватися до обов'язкової податкової перевірки державних органів, мінімізувати податкові ризики й потенційні санкції за порушення податкового законодавства, тому має істотний вплив на загальний фінансовий стан підприємства [4]. Неоднозначний підхід було використано колективом авторів під керівництвом О. А. Петрик, оскільки науковці наголошують, що аудит оподаткування, або податковий аудит, – незалежна аудиторська перевірка правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського, податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності, контроль за дотриманням податкової політики та дисципліни, а також експертиза податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес. Аудит оподаткування є однією з форм податкового контролю, який визначається як система заходів, що вживаються контролюючими органами (в т.ч. незалежними аудиторськими фірмами) з метою контролю нарахування та сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових, касових операцій та інших видів перевірок, визначених законодавством [2, с. 10].

На сучасному етапі аудит оподаткування в Україні є одним з найпопулярніших нових напрямів аудиту. Поштовхом до його виникнення та розвитку стало те, що суб'єкт господарювання в процесі своєї діяльності постійно стикається з проблемами податкового характеру, вирішення яких стало можливим завдяки співпраці з незалежними аудиторами. Однак на законодавчому рівні не визначено, що таке аудит оподаткування, тому на практиці в це поняття вкладається різний зміст. Так, державні податкові органи під аудитом оподаткування розуміють перевірку оподаткування, правила проведення якої встановлені вимогами податкового законодавства, незалежні аудитори та аудиторські фірми розглядають аудит оподаткування як один із видів аудиторських перевірок. Таке ставлення до аудиту оподаткування призводить до підміни понять: аудит, податковий контроль та аудит

оподаткування. Аудит оподаткування є однією з форм податкового контролю, який визначається як система заходів, що здійснюються контролюючими органами (до яких належать незалежні аудиторські фірми) з метою контролю за нарахуванням, сплатою податків і зборів, а також за дотриманням законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та інших видів перевірок, передбачених законодавством [9, с. 80–90]. Досліджуючи місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності О. В. Артюх зазначає, що податковий аудит – це завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у

формі перевірки обліку та звітності в системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про їх достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги в прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно з вимогами користувачів [1, с. 64]. На окрему увагу заслуговує аргументація К. О. Назарової, В. Д. Гоцуляка, що податковий аудит як ефективний засіб фінансового контролю широко використовується не незалежними, а державними контролюючими органами. Водночас аудит як такий передбачає обов'язкове дотримання головного прин-



**Рис. 1. Концептуальне розуміння аудиту оподаткування**

Джерело: складено автором

ципу будь-якого аудиту – незалежності. Отже, і з наукової, і з практичної точки зору спостерігається певний конфлікт, колізія щодо дотримання податковим аудитом принципу незалежності [5, с. 120].

Результати проведених досліджень дозволяють наочно подати концептуальне розуміння аудиту оподаткування (рис. 1).

На рис. 2 узагальнено випадки, коли аудит оподаткування є актуальною аудиторською послугою для суб'єктів господарювання.

Наукова скарбниця узагальнює значну кількість підходів щодо ідентифікації класифікаційних ознак, які є доцільними для використання в процесі визначені видів аудиту оподаткування. На рис. 3 візуалізовано види

аудиту оподаткування, які визначені вітчизняними науковцями з урахуванням восьми ключових ознак.

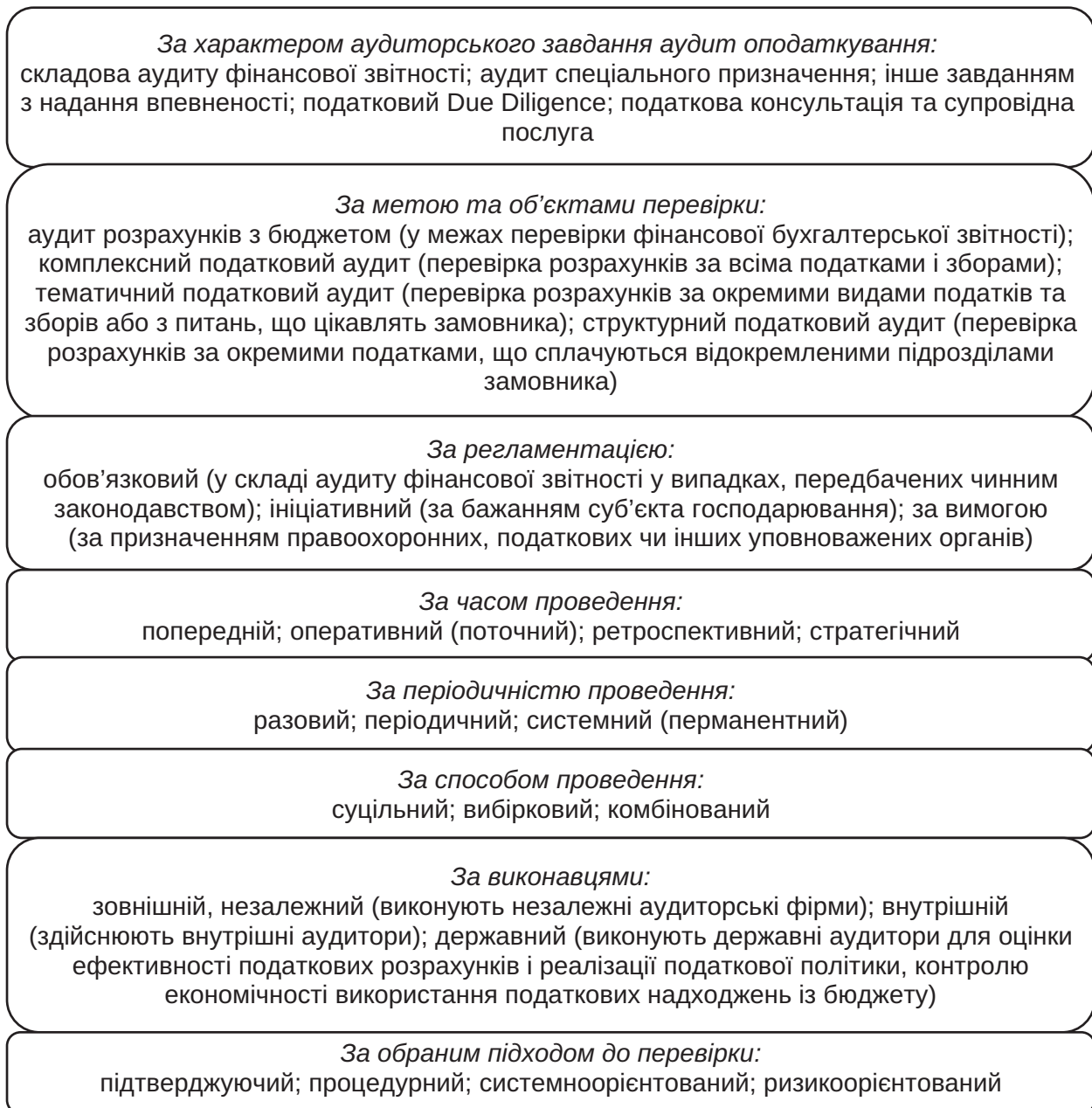
Суб'єкти аудиторської діяльності пропонують у якості послуг наступні види аудиту оподаткування: комплексний аудит оподаткування – по всіх податках і зборах; аудит оподаткування по окремих податках і зборах; експрес-аудит, оцінка податкових ризиків [7]; регулярний аудит, який може проводитися щомісяця, щокварталу, щорічно та бути спрямованим на перевірку правильності складання податкової звітності бізнес-суб'єкта [6].

На рис. 4 узагальнено перелік стейкхолдерів-ініціаторів аудиту оподаткування.



**Рис. 2. Випадки доцільності проведення аудиту оподаткування**

*Джерело: складено автором з урахуванням матеріалів [6; 7]*



**Рис. 3. Види аудиту оподаткування**

*Джерело: складено автором за матеріалами [2, с. 13–14]*

Аудит оподаткування передбачає виконання відповідних видів робіт в розрізі етапів.

Перший етап – прийняття клієнта та укладання договору щодо надання послуг з аудиту оподаткування. На даному етапі суб'єкти аудиторської діяльності повинні здійснити попередню оцінку системи оподаткування замовника; провести комплексну оцінку діяльності підприємства для встановлення правильності застосування підходів щодо оподаткування; отримати розуміння щодо документування в бухгалтерському обліку, звітності (податковій та фінансовій) операцій, пов'язаних з нараху-

ванням та сплатою податків та зборів; попередньо визначити цілі та об'єкти перевірки; укласти договір щодо надання послуг з аудиту оподаткування.

Перелік актуальних цілей в контексті аудиту оподаткування ідентифіковано на рисунку 1.

Об'єктами аудиту доцільно вважати показники бухгалтерського обліку та звітності (податкової та фінансової), яка відображає дані про розрахунок та сплату податків та зборів, які підприємство має сплачувати відповідно до законодавства України; інформацію, яка зафіксована в інших документах,



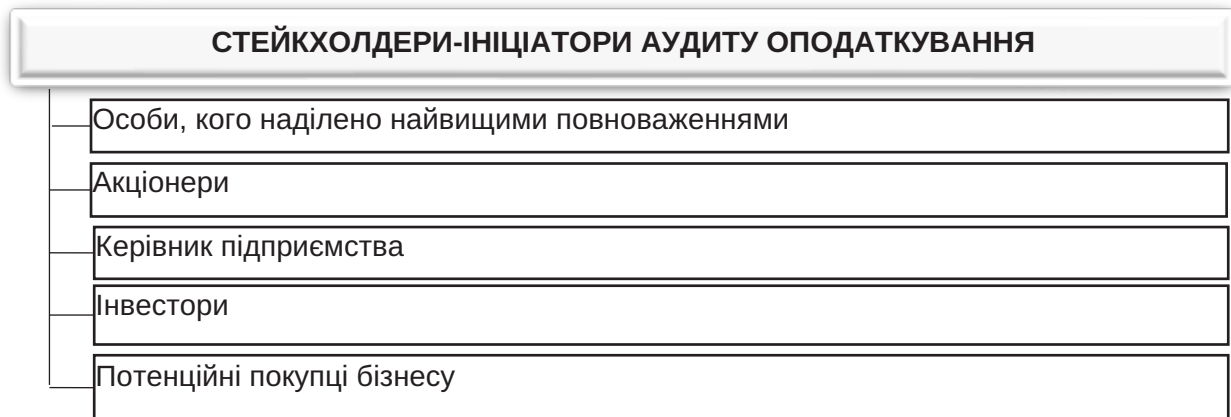


Рис. 4. Стейкхолдери-ініціатори аудиту оподаткування

Джерело: складено автором

які характеризують фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта та його бізнес-процеси.

Другий етап – планування та організація аудиту оподаткування. Аудитори повинні розробити план, визначити перелік аудиторських процедур, методи, прийоми та способи перевірки. Важливою особливістю процесу планування є те, що аудиторські процедури необхідно ідентифікувати для кожного виду податку та збору, який сплачує підприємство (ПДВ, ПДФО, податок на прибуток, акцизний податок, єдиний соціальний внесок та ін.). Вважаємо за доречне зазначити, що аудиторські процедури у процесі аудиту оподаткування виконуються за допомогою різних методів, способів та прийомів. На рисунку 5 узагальнено методичне та процедурне забезпечення аудиту оподаткування.

Також необхідно сформулювати інформаційну базу, яка буде підлягати аудиту. Складовими інформаційної бази можуть бути договори із контрагентами, рахунок фактура, товарно-транспортна накладна, товарно-транспортна накладна на переміщення транспортних засобів, податкова декларація з податку на прибуток, податкова декларація з податку на додану вартість, декларація з акцизного податку, податкова декларація з екологічного податку, податкова декларація платника єдиного податку, фінансова звітність підприємства та ін.

Третій етап передбачає проведення аудиту оподаткування, тобто аудитори повинні здійснити оцінку системи оподаткування, яка застосовується на підприємстві; перевірити правильність розрахунків податків, зборів та своєчасність їх сплати, достовірність відображення господарських операцій, пов'язаних з

оподаткуванням та розрахунками з бюджетом у бухгалтерському обліку, податковій звітності підприємства; здійснити оцінку податкового навантаження господарюючого суб'єкта.

Особливу увагу слід приділити контролю за дотриманням підприємством чинного податкового законодавства [2].

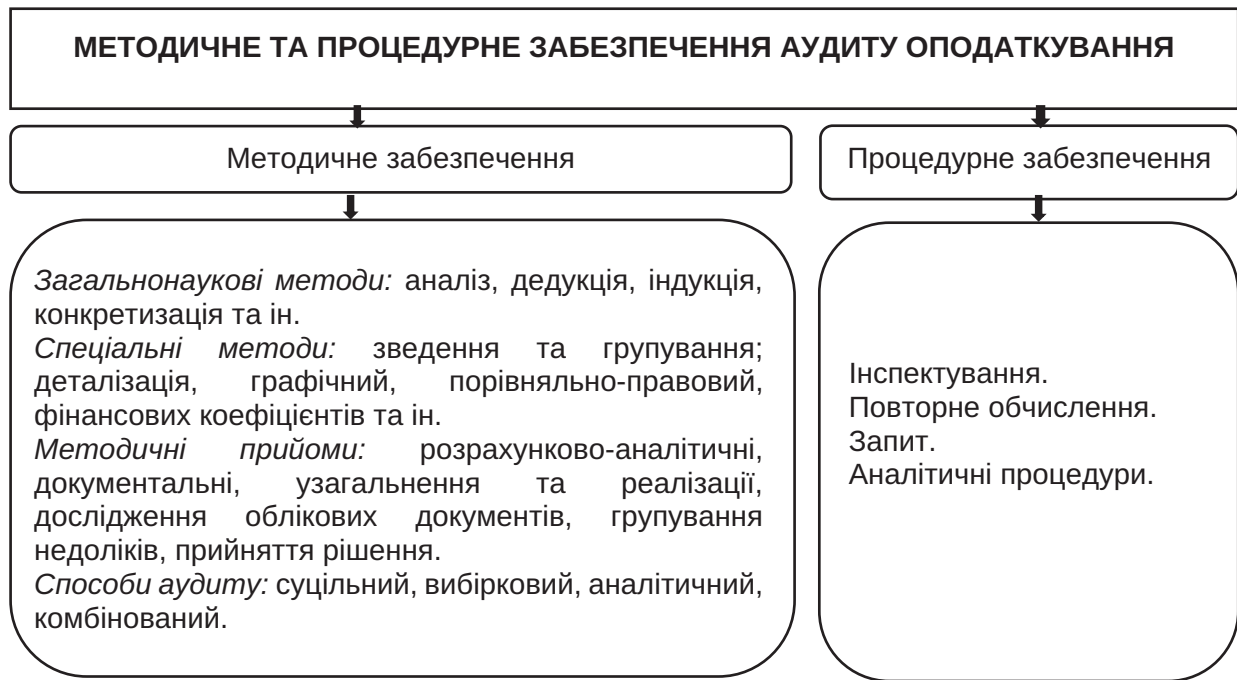
Також за бажанням замовника аудитори можуть здійснити податкове планування, обґрунтувати напрями стратегії оподаткування з урахуванням різних чинників та визначити пріоритетні організаційні способи її імplementації. Крім того, аудитори повинні оцінити податкові ризики як зовнішнього середовища (фінансові, комерційні, ризики податкового законодавства, ризики податкового контролю), так і внутрішнього (ресурсні, організаційні, соціальні, психологічні) у загальній системі ризиків господарюючого суб'єкта.

Зазначений спектр аудиторських процедур, які виконуються на даному етапі, може бути розширеним з урахуванням побажань замовника перевірки.

Варто наголосити, що оцінку податкового навантаження доцільно робити з урахуванням потреб різних категорій зацікавлених осіб, відповідно, показники доцільно структурувати наступних чином (рисунок 6).

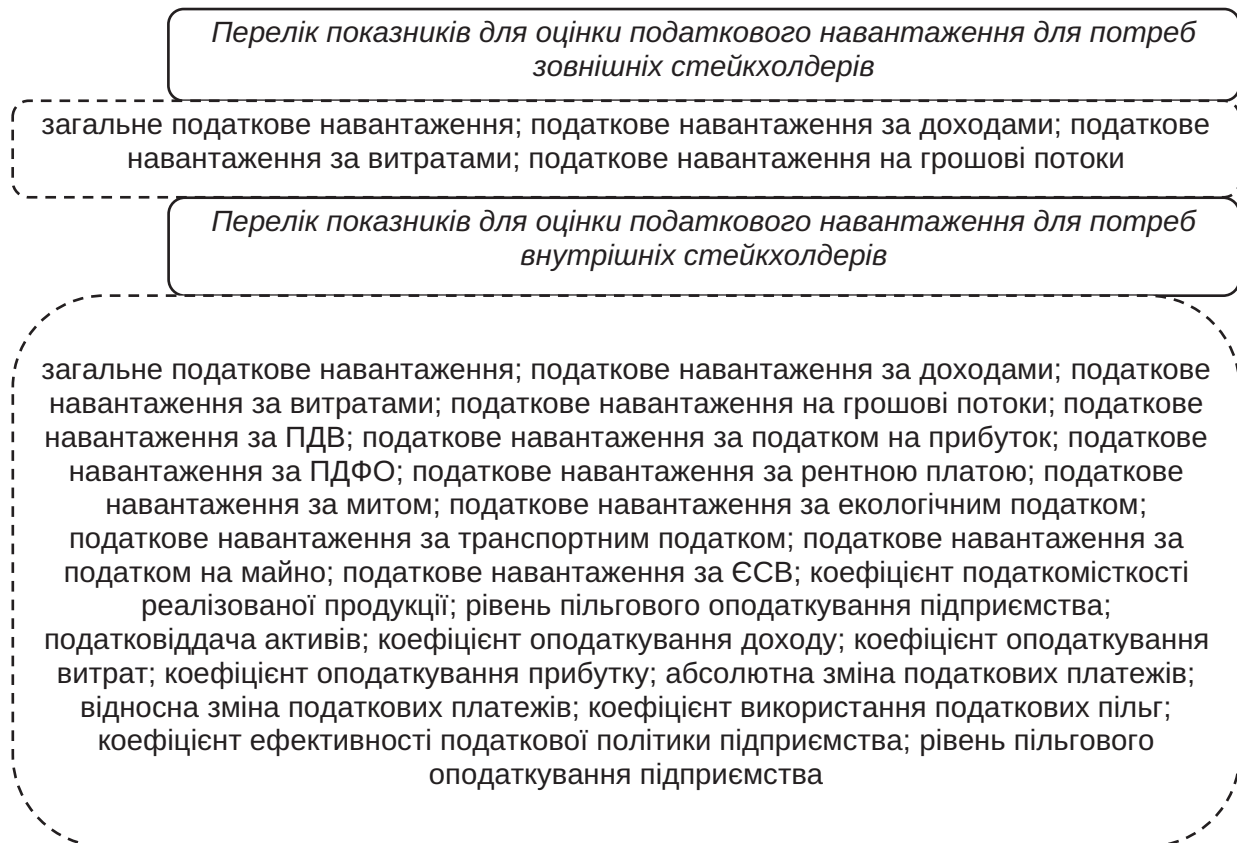
Четвертий етап – заключний, який передбачає підготовку та складання Звіту аудитора у якому аудитор узагальнює висновки за результатами аудиту оподаткування та рекомендації щодо виправлення помилок, неточностей (за наявності).

Колектив авторів під керівництвом О. А. Петрик рекомендує також за результатами аудиту оподаткування, крім Звіту аудитора, складати Лист до керівництва підприємства – документ, в якому аудитор докладніше,



**Рис. 5. Методичне та процедурне забезпечення аудиту оподаткування**

*Джерело: складено автором*



**Рис. 6. Перелік показників для оцінки податкового навантаження**

*Джерело: складено автором за матеріалами [3]*

у розгорнутому вигляді може розкрити для клієнта результати перевірки та надати відповідні рекомендації щодо усунення податкових порушень, удосконалення системи оподаткування та оптимізації податкового навантаження тощо [2, с. 29].

Варто наголосити, що у процесі проведення аудиту оподаткування аудиторська фірма намагається вирішити всі питання, пов'язані з оптимізацією та плануванням оподаткування із урахуванням інтересів замовника. При цьому аудит оподаткування передбачає здійснення ретельного контролю за грамотністю та обґрунтованістю нарахування, сплати податків і різних зборів, правильністю

використання підприємством податкових пільг, достовірністю відображення в податковій звітності різних операцій (які часто не прописані в законодавстві) [5].

**Висновки.** Резюмуючи результати проведених досліджень, необхідно зазначити, що в умовах сьогодення аудит оподаткування є актуальною послугою аудиторських компаній для бізнес-структур. Адже аудит оподаткування дозволяє виявити ризики, які пов'язані з оподаткуванням підприємств, запобігти накладанню штрафних санкцій за результатами податкових перевірок, які можуть бути наслідком порушень господарюючим суб'єктам норм законодавства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.
2. Аудит оподаткування підприємств: навч. посібник. / За ред. О. А. Петрик. Київ : ДННУ, 2012. 352 с.
3. Концева В.В., Антоненко Н.В., Карлова І.О. Обліково-аналітичне забезпечення оцінки податкового навантаження підприємства. *Економіка і суспільство*. 2021. Вип. 29. URL: <https://cutt.ly/gx0kxsa> (дата звернення: 28.05.2024).
4. Краєвський В., Костенко О., Скорик М. Податковий аудит: зміст і дуальна функція обліку як об'єкта та засоба. *Підприємництво та інновації*. 2022. № 24. С. 123–128.
5. Назарова К. О., Гоцуляк В. Д. Податковий аудит: еволюція, тренди, концептуальні вектори розвитку. *Бізнес Інформ*. 2018. № 8. С. 118–123.
6. Податковий аудит. URL: <http://surl.li/usaeg> (дата звернення: 28.05.2024).
7. Податковий аудит. URL: <http://surl.li/ucals> (дата звернення: 28.05.2024).
8. Податковий аудит в Харкові. URL: <http://surl.li/ucamp> (дата звернення: 28.05.2024).
9. Olendiy O., Nazarova K., Nezhyva M., Mysiuk V., Mishchenko V., Rusyn-Hrynyk R. Tax audit to ensure business prosperity: trends and perspectives. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2023. Т. 4 (51). С. 80–90.

#### REFERENCES:

1. Artiukh O.V. (2018) Podatkovyi audyt u systemi finansovoho kontroliu : monohrafiia [Tax audit in the financial control system: monograph]. Odesa: Vydavnychiy dim «Helvetyka», 412 p. (in Ukrainian).
2. Petryk O. A., Davydov H. M., Redko O. Yu., Shevchuk V. O., Zotov V. O., Sviderskyi D. Ye., Riadska V. V., Shalimova N.S. (2012) Audyt opodatkovannia pidpriemstv: posibnyk [Audit of taxation of enterprises: a textbook]. Kyiv: DNNU, 352 p. (in Ukrainian).
3. Kontseva V. V., Antonenko N. V., Karlova I. O. (2021) Oblikovo-analytychne zabezpechennia otsinky podatkovoho navantazhennia pidpriemstva [Accounting and analytical support for assessing the tax burden of an enterprise]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, vol. 29, pp. 123–128.
4. Kraievskiy V., Kostenko O., Skoryk M. (2022) Podatkovyi audyt: zmist i dualna funktsiia obliku yak obiekta ta zasoba [Tax audit: the content and dual function of accounting as an object and a means]. *Pidpriemnytstvo ta innovatsii – Entrepreneurship and innovation*, vol. 24, pp. 123–128.
5. Nazarova K.O., Hotsuliak V.D. (2018) Podatkovyi audyt: evoliutsiia, trendy, kontseptualni vektory rozvytku [The tax audit: evolution, trends, conceptual development vectors]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 8, pp. 118–123.
6. Podatkovyi audyt [Tax audit]. Available at: <http://surl.li/ucals> (accessed May 28, 2024).
7. Podatkovyi audyt [Tax audit]. Available at: <http://surl.li/ucals> (accessed May 28, 2024).
8. Podatkovyi audyt v Kharkovi [Tax audit in Kharkiv]. Available at: <http://surl.li/ucamp> (accessed May 28, 2024).
9. Olendiy O., Nazarova K., Nezhyva M., Mysiuk V., Mishchenko V., Rusyn-Hrynyk R. (2023) Podatkovyi audyt dlia zabezpechennia protsvitannia biznesu: tendentsii ta perspektyvy [Tax audit to ensure business prosperity: trends and perspectives]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky – Financial and credit activities: problems of theory and practice*, vol. 4 (51), pp. 80–90.