

**ПРОЦЕДУРИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ: ПИТАННЯ
ВИЗНАЧЕННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ**

На підставі критичного огляду наукових джерел та аналізу діючих законодавчо-правових актів у статті виявлена проблематика визначення та класифікації процедур податкового аудиту. Відмічено, що вільне тлумачення процедури в теорії та практиці наукових досліджень безпосередньо пов'язано з відсутністю інституційного закріплення цієї дефініції, як на національному, так і міжнародному рівні. У контексті взаємозв'язку та певної трансформації понять «процедура» і «методичний прийом» компонентів методологічної бази фінансового контролю позначено власне розуміння дефініції «процедура», розкрита специфіка угруповання процедур у сфері податкового аудиту.

Ключові слова: фінансовий контроль, податковий контроль, податковий аудит, процедура, методичні прийоми, класифікація.

Артюх Оксана

**ПРОЦЕДУРЫ НАЛОГОВОГО АУДИТА: ВОПРОСЫ
ОПРЕДЕЛЕНИЯ И КЛАССИФИКАЦИИ**

На основании критического обзора научных источников и анализа действующих законодательно-правовых актов в статье выявлена проблематика определения и классификации процедур налогового аудита. Отмечено, что свободное толкование процедуры в теории и практике научных исследований непосредственно связано с отсутствием институционального закрепления данной дефиниции, как на национальном, так и международном уровне. В контексте взаимосвязи и определенной трансформации понятий «процедура» и «методический прием» - компонентов методологической базы финансового контроля обозначено собственное понимание дефиниции «процедура», раскрыта специфика группирования процедур в сфере налогового аудита.

Ключевые слова: финансовый контроль, налоговый контроль, налоговый аудит, процедура, методические приемы, классификация.

Artyuh Oksana

PROCEDURES OF TAX AUDIT: ISSUES OF DEFINITION AND CLASSIFICATION

On the basis of a critical review of the scientific literature and analysis of existing regulations identified in the article the problems of definition and classification procedures of the tax audit. Noted, that a liberal interpretation of the procedures in the theory and practice of scientific research is directly related to the lack of institutional anchoring of this definition, both the national and international level. In the context of the relationship and a transformation of concepts "procedure" and "method" components of methodological base for financial control are indicated own understanding of the definition of "procedure", the specifics of group procedures in the field of tax audit.

Keywords: financial control, tax control, tax audit, procedure, methods, classification.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. На сьогодні у практиці незалежного фінансового контролю все більшої популярності набуває податковий аудит, розвиток якого безпосередньо залежить від наукового обґрунтування таких компонентів теоретико-методологічного базису, як аудиторські процедури. У цьому зв'язку злободенням становиться наукове усвідомлення змісту процедур, їх взаємовідносин з іншими елементами - методами (методичними прийомами), та особливостей систематизації процедур у сфері податкового аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання поданої проблеми і на які спирається автор. Дослідженням питань щодо розуміння дефініції «процедура» у сфері

фінансового (державного і недержавного) контролю, систематизації контрольних процедур присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців: Акімової Н.С., Наумової Т.А., Барановської Т.В., Бондара В.П., Гусак Н.Б., Васюка Ю.М., Петрик О.А., Подолянчук О. А., Проскуріної Н.М., Попової С.М., Сука Л.К. Автори досліджували особливості контрольних процедур у контексті або традиційного фінансового аудиту, або податкового контролю, не розкриваючи при цьому існуючу проблематику у сфері податкового аудиту.

Невирішені раніше частини загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття.

У працях дослідників контрольні процедури нерідко тлумачаться вільно та систематизуються недостатньо умотивовано, що, ймовірно, пов'язано з відсутністю інституційного закріплення дефініції «процедура», як на національному, так і міжнародному рівні. Це уможлиблює подальші дослідження процедур у системі (підсистемах) контролю.

Формування цілей статті. Усвідомлення сутності контрольних процедур, розкриття специфіки їх взаємовідносин з методами (методичними прийомами) та особливості класифікації процедур у сфері податкового аудиту є метою даної статті.

Виклад **основного матеріалу дослідження.** Методичні прийоми обумовлюють здійснення конкретних процедур, через які відбувається реалізація функцій фінансового контролю.

Процедура (від лат. *Procedo* – проходжу, відбуваюсь) – це поняття, яке встановлює виконання певних дій ... з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимуму [1]. Проте не можна не зазначити, що на сьогодні процедура, як категорія контролю, науковою спільнотою в цілому сприймається неоднозначно і нерідко ототожнюється з іншими компонентами методологічного базису контролю: прийомами, методами, способами, інструкціями або методичними вказівками.

Так, у вигляді впорядкованої сукупності прийомів документального й фактичного контролю представлені процедури в начальному посібнику «Контроль і ревізія» [2, с. 27].

До власних методів податкового контролю віднесені аналітичні процедури в навчальному посібнику «Контроль податкових

органів за діяльністю підприємств» [3, с. 9].

Ототожнюють контрольні процедури та методи у своїх працях і ряд науковців [4, с. 132].

Не можна не звернути увагу на дослідження Бондара В.П., в якому доведено, що в довідковій літературі процедури найчастіше трактуються як порядок, процес, послідовність, захід, перелік певних дій для досягнення мети. Автор розрізняє в аудиті зміст понять «аудиторські та аналітичні процедури», вважаючи, що під аналітичними процедурами, які є видом аудиторських процедур, «слід розуміти застосування прийомів економічного аналізу по відношенню до фінансової звітності та економічної інформації про діяльність господарюючого суб'єкта» [5, с. 21].

При дослідженні аудиторського контролю нерідко відбувається змістовне мікшування методів та аналітичних процедур [6, с. 15].

Методами аудиту названі аналітичні процедури і в Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджених рішенням Рахункової палати від 22.09.2015р. за № 5-5 [7, с. 26].

Важко погодитися з вищенаведеними тлумаченнями терміну «процедура». На наш погляд, невмотивованість таких ототожнень підтверджує той факт, що процедури, як дії, є базовими компонентами контрольного процесу (процес як сукупність послідовних дій), проте як методи за їх складовими (прийоми, способи та вказівки / інструкції) є скоріше його супроводом у вигляді специфічного інструментарію. Ймовірно, що така вільна інтерпретація дефініції «процедура» в теорії та практиці наукових досліджень пов'язана з відсутністю її інституційного закріплення як на національному, так і міжнародному рівні. Так, в Глосарії збірника базових документів INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів) «Керівні принципи аудиту державних фінансів» процедурами контролю названі «детальні дослідження, вказівки чи інструкції» [8, с. 78], що навряд чи доречно через об'єднання різних за змістом та ступенем узагальнення понять (дослідження та вказівки / інструкції), які ускладнюють розуміння процедур у системі контролю.

Термін «процедура» широко вживається в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання

впевненості та супутніх послуг аудиту (далі – МСА), але без його нормативного визначення у «чистому вигляді», без роз'яснення базового (природного) змісту. В Глосарії термінів МСА розкриваються вже синтезовані поняття щодо терміну «процедура» (аналітичні процедури, погоджені процедури, процедури по суті, огляду, оцінки ризиків), або пояснюються інші компоненти в якості процедур (загальні засоби контролю ІТ, засоби контролю за доступом та за прикладними програмами ІТ, заходи контролю та інші) [9, с. 37], однак без нормативного пояснення таких поширених в МСА опорних понять, як: засоби, методи, заходи, методичні прийоми.

Аналіз понять, пов'язаних з терміном «процедура» у сфері аудиторської діяльності, їх нормативне роз'яснення та вживання в різних контекстах МСА дозволили упевнитися в тому, що під процедурами в МСА фактично визнаються певні дії, які виконує аудитор (фахівець-практик) в процесі аудиторської діяльності для досягнення мети, та зауважити, що в МСА процедури розглянуто за деяким упорядкуванням (процедури по суті, процедури оцінки ризиків, погоджені процедури, процедури огляду). Однак через відсутність виділення істотних рис, ознак таке упорядкування не розкриває весь спектр аудиторських процедур. Надмірне узагальнення та певна умовність такого упорядкування свідчать про доцільність подальших досліджень у сфері систематизації процедур аудиторського контролю.

У науковому оточенні ряд вчених пропонує класифікувати процедури, розподіляючи їх за призначенням у застосуванні прийомів аудиторського контролю на: організаційні, моделюючі, нормативно-правові, аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-зіставні та інші [10, 11, с. 64; 12, с. 93].

Колектив авторів навчального посібника «Аудит» виділяє різновиди аудиторських процедур: перевірка, спостереження, запит, підтвердження, підрахунок, аналітичні процедури [13, с. 175]. Подібний розподіл аудиторських процедур простежується і в роботі Сука Л.К. [14, с. 81 – 84].

Ряд дослідників виділяє тотожні види процедур і у сфері податкового контролю під час проведення фіскальними органами перевірок правильності нарахування та сплати податкових платежів [15, с. 796 – 797].

Дещо в іншій площині аналізуються процедури податкового контролю дослідником Андрєєвим Р.Г. Автор пропонує класифікувати процедури, виходячи з «логіки виконання податкового обов'язку» за блоками: процедури контролю податкового обліку (у тому числі, контроль за процедурами бухгалтерського обліку, який здійснюється з метою оподаткування), процедури контролю за сплатою податків та зборів, процедури контролю податкової звітності [16, с. 137 – 138].

Приємним, на нашу думку, є підхід Петрик О.А. до систематизації процедур за основними етапами аудиторського процесу [17].

Більш докладно класифікує аудиторські процедури за різноманітними ознаками Рудницький В.С. (за суб'єктами та об'єктами аудиту; етапами та періодом здійснення аудиту; видами аудиторського контролю; відношенням до використання методичних прийомів; циклами господарських операцій; господарськими процесами та іншими рисами) [18, с. 122 – 124].

Окремі науковці групують процедури аудиту за характером: процедури по суті (перевірки облікової інформації та аналітичні процедури по суті), процедури оцінки ризиків та огляду; за типами: спостереження, перерахунок, запит, аналітичні процедури та інші [19]. Схожа класифікація процедур наведена і в Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджених рішенням Рахункової палати від 22.09.2015р. за № 5-5 [7, с. 22].

У контексті практичного застосування процедур аудиту Проскуріна Н.М. розрізняє процедури по суті, контрольні процедури та процедури погодження. При цьому до аудиторських процедур по суті автор відносить дії аудитора, пов'язані з вивченням змістовної сторони діяльності господарчих суб'єктів; до контрольних процедур - тести засобів контролю; до процедур погодження - супутні аудиторські послуги. Згодом дослідниця класифікує процедури по етапах їх здійснення: процедури планування; збір фактів і інформації; документування; тестування; оцінка; формулювання висновків і результатів; підготовка звіту [20].

Але в більшості робіт з аудиту за основу класифікації процедур взято перелік аудиторських процедур отримання доказів, який наведено у МСА 500 «Аудиторські докази» [9, с. 412]. Приймаючи таке упорядкування за базове, Виноградова М.О. та Жидєєва Л.І. в

межах вимог МСА деталізують групи процедур. Так, авторами подальші процедури представлені процедурами по суті (зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, перевірка, спостереження, аналітичні процедури, запити) та тестами заходів внутрішнього контролю (незалежні тести, тести на відповідність), процедури оцінки ризику представлені такими процедурами, як: перевірка, спостереження, аналітичні процедури, запити [21, с. 125 та с. 170].

У цьому сенсі можна погодитися з переліком процедур, визначеним МСА, який, за судженням окремих науковців, є достатнім для отримання аудиторських доказів [22, с. 63], але не тільки в традиційному аудиторському контролі, а і у сфері податкового аудиту.

Огляд наукових ставлень щодо понять «прийоми», «процедури», їх розкриття в рамках МСА дозволили упевнитися в тому, що, незважаючи на однаковість найменувань груп методичних прийомів і процедур (наприклад, підрахунок – це елемент методологічного забезпечення, який при певних умовах може тлумачитися як прийом або як процедура), семантика їх у системі контролю різна. Безумовно, існує тісний взаємозв'язок цих компонентів, який адекватно усвідомлюється лише при зіставленні їх в контексті: спосіб/інструмент або дія. Так, у сфері податкового аудиту перевірка є методичним прийомом, застосування якого в контрольному процесі сприятиме досягненню мети аудиту, та одночасно є процедурою, тобто дією в аудиторській діяльності.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Аналіз наукових джерел та нормативно-правових актів у сфері фінансового контролю дозволив виявити сучасну проблематику термінології та систематизації контрольних процедур. У контексті синтезу теоретико-методологічних засад традиційного аудиту та державного податкового контролю в роботі розкрито власне усвідомлення сутності процедур та їх упорядкування, особливості взаємозв'язку контрольних процедур з методами (методичними прийомами) у сфері податкового аудиту та зазначено, що за допомогою спеціальних методів в процесі виконання відповідних процедур відбувається досягнення мети податкового аудиту.

Література

1. Словник іншомовних слів. / [авт. – укл. Пустовіт Л.О. та ін.]. – К.: Довіра, 2000. – 1018 с.
2. Павлюк В.В. Контроль і ревізія: навч. посіб. / В.В. Павлюк, В.М. Сердюк, Ш.М. Акаєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.
3. Гусак Н.Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств: навч. посіб. / Н.Б. Гусак, Ю.Д. Гусак. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.
4. Васюк Ю.М. Податковий контроль як засіб державного управління / Ю.М. Васюк // Економіка та держава. – №2/2012. – С. 129 – 132.
5. Бондар В.П. Аудиторські процедури та проблеми їх розробки / В.П. Бондар // Вісник ЖДТУ / серія Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. — №1 (43). – с. 18 – 27.
6. Барановська Т.В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ/ Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 4 (54). – С. 11 – 16.
7. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджені рішенням Рахункової палати від 22.09.2015р. за № 5-5. – Київ. – 2015. – С. 26.
8. Керівні принципи аудиту державних фінансів: збірник базових документів INTOSAI [Електронний ресурс] / Програма ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці» // Київ, травень 2003. – С. 78. – Режим доступу: <http://uk.x-pdf.ru/5raznoe/1339587-1-proekt-proon-dobrochesnist-praktici-kerivni-principi-audit-derzhavnih-finansiv-zbirnik-bazovih-dokumentiv-intosai.php>
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2010 року. Частина 1. Глосарій термінів. [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Київ. – Режим доступу: http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/ISA2010-part_1-ukr.pdf
10. Утенкова К. О. Аудит [Електронний ресурс]: навч. посіб. / К.О. Утенкова. - К. : Алєрта, 2011. - 408 с.– Режим доступу: <http://westudents.com.ua/knigi/37-audit-utenkova-ko.html>
11. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : навч.

посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496 с.

12. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит / [В.П. Пантелеев, М.Д. Корінько]; за ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука. – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.

13. Дерев'янюк С.І. Аудит: навч. посіб. / С.І. Дерев'янюк, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін. – К.: «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.

14. Сук Л.К. Аудиторські процедури для одержання доказів / Л.К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 81 – 84.

15. Попова С.М. Прийоми та процедури податкового контролю / С.М. Попова // Форум права. – 2012. – №1 – С.794 – 800.

16. Андреев Р.Г. Правове регулювання статусу органів стягнення як суб'єктів фінансового контролю: дис. ... кандидата юридичних наук: 12.00.07 / Андреев Роман Геннадійович. – Харків – 2015. – С.137 – 138.

17. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 237 с.

18. Рудницький В.С. Аудит / В.С. Рудницький. – Львів : СВІТ, 2002. – 295 с.

19. Рядська В.В. Аудит. навч. посіб. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

20. Проскуріна Н. М. Методологічні підходи до формування процедур у системі незалежного фінансового контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2011/13.pdf

21. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. / М.О. Виноградова, Л.І. Жидеєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

22. Подолянчук О.А. Процедури одержання аудиторських доказів / Економічний часопис – XXI // 1 – 2(2)'2014. – с. 60 – 63.

1. Slovnyk inshomovnykh sliv. / [avt. – ukl. Pustovit L.O. ta in.]. – К.: Dovira, 2000. – 1018 s.

2. Pavlyuk V.V. Kontrol' i reviziya: navch. posib. / V.V. Pavlyuk, V.M. Serdyuk, Sh.M. Akayev. – К.: Tsentri navchal'noyi literatury, 2006. – 196 s.

3. Husak N.B. Kontrol' podatkovykh orhaniv za diyal'nisty pidpryemstv: navch. posib. / N.B. Husak, Yu.D. Husak. – K.: Tsentri uchbovoyi literatury, 2007. – 320 s.
4. Vasyuk Yu.M. Podatkovyy kontrol' yak zasib derzhavnoho upravlinnya / Yu.M. Vasyuk // Ekonomika ta derzhava. – #2/2012. – S. 129 – 132.
5. Bondar V.P. Audytors'ki protsedury ta problemy yikh rozrobky / V.P. Bondar // Visnyk ZhDTU / seriya Ekonomichni nauky. – Zhytomyr: ZhDTU, 2008. — #1 (43). – s. 18 – 27.
6. Baranovs'ka T.V. Sutnist' analitychnykh protsedur v audyti cherez pryzmu ekonomichnoho analizu / T.V. Baranovs'ka // Visnyk ZhDTU/ Ekonomichni nauky. – Zhytomyr: ZhDTU, 2010. – # 4 (54). – S. 11 – 16.
7. Metodychni rekomendatsiyi z provedennya Rakhunkovoyu palatoyu finansovoho audytu, zatverdzeni rishennyam Rakhunkovoyi palaty vid 22.09.2015r. za # 5-5. – Kyiv. – 2015. – S. 26.
8. Kerivni pryntsyipy audytu derzhavnykh finansiv: zbirnyk bazovykh dokumentiv INTOSAI [Elektronnyy resurs] / Prohrama PROON z vryaduvannya «Dobrochesnist' na praktytsi» // Kyiv, traven' 2003. – S. 78. – Rezhym dostupu: <http://uk.x-pdf.ru/5raznoe/1339587-1-proekt-proon-dobrochesnist-praktici-kerivni-principi-audit-derzhavnih-finansiv-zbirnik-bazovih-dokumentiv-intosai.php>
9. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannya 2010roku. Chastyna 1. Hlosariy terminiv. [Elektronnyy resurs] / Audytors'ka palata Ukrainy. – Kyiv. – Rezhym dostupu: http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/ISA2010-part_1-ukr.pdf
10. Utenkova K. O. Audit [Elektronnyy resurs]: navch. posib. / K.O. Utenkova. - K. : Alerta, 2011. - 408 s.– Rezhym dostupu: <http://westudents.com.ua/knigi/37-audit-utenkova-ko.html>
11. Hutsalenko L.V. Vnutrishn'ohospodars'kyi kontrol' : navch. posib. / L.V. Hutsalenko, M.M. Kotsupatryy, U.O. Marchuk. – K.: «Tsentri uchbovoyi literatury», 2014. - 496 s.
12. Pantelyeyev V.P. Vnutrishniy audit / [V.P. Pantelyeyev, M.D. Korin'ko]; za red. d.e.n., prof. V.O. Shevchuka. – K.: Derzhavna akademiya statystyky, obliku ta audytu Derzhavnoho komitetu statystyky Ukrainy, 2006. – 247 s.

13. Derev'yanko S.I. Audyt: navch. posib. / S.I. Derev'yanko, N.P. Kuzyk, S.O. Oliynyk ta in. – K.: «Tsentr uchbovoyi literatury», 2016. – 380 s.
14. Suk L.K. Audytors'ki protsedury dlya oderzhannya dokaziv / L.K. Suk // Oblik i finansy APK. – 2011. – # 1. – S. 81 – 84.
15. Popova S.M. Pryyomy ta protsedury podatkovoho kontrolyu / S.M. Popova // Forum prava. – 2012. – #1 – S.794 – 800.
16. Andryeyev R.H. Pravove rehulyuvannya statusu orhaniv styahnennya yak sub'yektiv finansovoho kontrolyu: dys. ... kandydata yurydychnykh nauk: 12.00.07 / Andryeyev Roman Hennadiyovych. – Kharkiv – 2015. – S.137 – 138.
17. Petryk O.A. Audyt: metodolohiya i orhanizatsiya / O. A. Petryk. – K. : KNEU, 2003. – 237 s.
18. Rudnyts'kyi V.S. Audyt / V.S. Rudnyts'kyi. – L'viv : SVIT, 2002. – 295 s.
19. Ryads'ka V.V. Audyt. navch. posib. / V.V. Ryads'ka, Ya.V. Petrakov. – K.: Tsentr uchbovoyi literatury, 2008. – 416 s.
20. Proskurina N. M. Metodolohichni pidkhody do formuvannya protsedur u systemi nezalezhnoho finansovoho kontrolyu [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2011/13.pdf
21. Vynohradova M. O. Audyt: navch. posib. / M.O. Vynohradova, L.I. Zhydyeyeva. – K. : «Tsentr uchbovoyi literatury», 2014. – 654 s.
22. Podolyanchuk O.A. Protsedury oderzhannya audytors'kykh dokaziv / Ekonomichnyy chasopys – XXI // 1 – 2(2)"2014. – s. 60 – 63.

***Рецензент:** Лоханова Н.О., д.е.н., професор, зав. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету*

7.11.2016