

УДК 502:657.6:334.72

**Татенко Назар Юрійович**

*аспірант кафедри фінансового аналізу та аудиту  
Державного торговельно-економічного університету*

**Tatenko Nazar**

*Postgraduate of the Department of Financial Analysis and Audit  
State University of Trade and Economics*

ORCID: 0000-0002-9713-5977

**Назарова Каріна Олександрівна**

*докторка економічних наук, професорка,  
завідувачка кафедри фінансового аналізу та аудиту  
Державний торговельно-економічний університет*

**Nazarova Karina**

*Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Head of the Department of Financial Analysis and Audit*

*State University of Trade and Economics*

ORCID: 0000-0002-5019-9244

DOI: 10.25313/2520-2294-2024-8-10208

## ТРАНСФОРМАЦІЯ КЛАСИФІКАЦІЇ АУДИТУ ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### TRANSFORMATION OF THE TAXATION AUDIT CLASSIFICATION FOR LARGE ENTERPRISES

**Анотація.** Стаття присвячена дослідженню класифікації аудиту оподаткування. Зокрема зазначено, що аудит оподаткування не є чітко окресленим напрямом ні в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», ні в Міжнародних стандартах контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Окремо акцентовано увагу на те, що дослідження щодо аудиту оподаткування існують, але не розкривають всю можливу класифікацію обраного напрямку. Зазначено, що класифікація аудиту оподаткування для великих підприємств є фактично недослідженою. В статті проаналізовано класифікацію аудиту оподаткування в залежності від видів послуг. Додатково наведена стисла характеристика кожного напрямку аудиту оподаткування: як складової аудиту фінансової звітності, податкового due diligence, податкової перевірки, підготовки податкової звітності, податкового консалтингу, податкового супроводу та форензик-послуг. Також наведено класифікацію аудиту оподаткування за обов'язковістю проведення (обов'язковий та ініціативний) та обсягом охоплення (суцільний і вибірковий). Акцентовано увагу на тому, що підприємства без наявної ефективної внутрішньої системи аудиту оподаткування можуть призвести до упущення відхилень, що в подальшому не будуть ідентифіковані зовнішніми аудиторами. Тому для глибинної деталізації запропонована класифікація аудиту оподаткування за суб'єктами проведення. Обґрунтовано, що достовірний аудиторський звіт неможливо випустити без залучення аудиторів у сфері оподаткування, оскільки податкова звітність, зокрема дані декларації з податку на прибуток підприємств пов'язані з показниками фінансової звітності. В дослідженні охарактеризовано аудит оподаткування в залежності від періоду охоплення: як ретроспективний, поточний і превентивний. В якості наукової новизни запропоновано класифікацію аудиту оподаткування в залежності від системи оподаткування та категорій підприємств, на яких проводиться такий вид аудиту. За результатами дослідження було удосконалено класифікацію аудиту оподаткування та зазначена необхідність виокремлення такої класифікації.

**Ключові слова:** аудит оподаткування, класифікація, система оподаткування, податкова звітність, податкові органи.

**Summary.** The article is devoted to the study of classification of taxation audit. In particular, it is noted that the taxation audit is not a clearly defined area neither in the Law of Ukraine 'On Audit of Financial Statements and Auditing Activities' nor in the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. Special attention is paid to the fact that studies on taxation audit exist, but do not disclose all possible classifications of the

chosen direction. It is noted that the classification of taxation audit for large enterprises is actually unexplored. The article analyses the classification of taxation audit depending on the types of services. Additionally, a brief description of each area of taxation audit is provided: as a component of the audit of financial statements, tax due diligence, tax review, preparation of tax returns, tax consulting, tax support and forensic services. Also provides a classification of taxation audits by mandatory nature (mandatory and voluntary) and scope (full-scope and select scope). The author emphasises that enterprises without an effective internal taxation audit system may miss deviations that will not be identified by external auditors in the future. Therefore, for the purpose of in-depth detailing, the author proposes a classification of taxation audit by the subjects of its conduct. It is substantiated that a reliable audit report cannot be issued without the involvement of tax auditors, since tax reporting, in particular, corporate income tax return data, is related to financial reporting indicators. The study characterises taxation audit depending on the period of coverage: as retrospective, current and preventive. As a scientific novelty, the author proposes a classification of taxation audit depending on the taxation system and categories of enterprises where this type of audit is carried out. Based on the results of the study, the classification of taxation audit was improved and noted the need to distinguish such a classification.

**Key words:** taxation audit, classification, taxation system, tax reporting, tax authorities.

**Постановка проблеми.** В сучасних економічних умовах сплата податків є обов'язком кожного свідомого господарюючого суб'єкта в незалежності від форми власності та галузі економіки. Внаслідок постійних змін податкового законодавства та спроба інтегрувати його до вимог Європейського Союзу платники податків не завжди встигають моніторити і своєчасно застосовувати нові вимоги законодавства, що в свою чергу призводить до потенційних порушень та нарахувань штрафних санкцій з боку державних органів. Тому більшість добросовісних суб'єктів господарювання, які зацікавлені в правильності декларувань своїх податкових зобов'язань повною мірою, користуються послугами аудиту оподаткування, щоб мінімізувати потенційні ризики та своєчасно застосовувати законодавчі нововведення. І на цьому етапі виникають складнощі в розмінні і трактуванні аудиту оподаткування, особливо в великих підприємствах. Як в науковому середовищі, так і на практиці напрям аудиту оподаткування не має конкретного визначення та немає чітких обмежень. Одна частина науковців та практиків розглядає такий напрям як вид незалежного аудиту, інша — як державний аудит. Одні автори ототожнюють аудит оподаткування з податковим аудитом, інші вважають що це два окремі поняття. І тому відсутність класифікації та структури аудиту оподаткування спричиняє труднощі як в науковому, так і практичному середовищі, адже компанії в такому разі можуть не розуміти, яка саме послуга з аудиту оподаткування їм необхідна та як вона потенційно може допомогти. Тому дослідження класифікації аудиту оподаткування в першу чергу дозволить структурувати даний напрям для подальших досліджень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питаннями досліджень аудиту оподаткування займалися різні видатні науковці та практики. Такі вчені як Татенко М. Ю., Гордополов В. Ю. [12], Нежива М. О., Колісниченко Д. Л. [2] розглядали особливості аудиту оподаткування окремих галузей економіки. Назаренко І. М. досліджувала сутність аудиту оподаткування та його види [4]. Проте розвиток даного напрямку спричинив появу нових напрямів, що не були розглянуті повною мірою. Та

й класифікація аудиту оподаткування для великих підприємств є фактично недослідженою. Тому враховуючи наявні публікації, класифікація і види аудиту оподаткування потребують вдосконалення та доопрацювання.

**Формулювання цілей статті** полягає у вдосконаленні класифікації аудиту оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Аудит оподаткування, як і будь-які інші окремі напрямки аудиту, має свої особливості. Проте ні в міжнародних стандартах контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі — МСА), ні в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не виокремлюють аудит оподаткування як окремий напрям, хоча поверхнево в цих нормативно-правових актах регулюється методика його проведення [3; 10].

В першу чергу, в класичному розумінні такий напрям аудиту зорієнтований на перевірку податкової звітності підприємств та відображення, нарахування, сплати податків в бухгалтерському обліку. Однак в залежності від напрямку, що обирають компанії серед широких спектрів послуг його мета може змінюватись. Варто виокремити, що загальний підхід, який застосовується при будь-якій послугі з аудиту оподаткування — це пошук потенційних податкових ризиків.

Аудит оподаткування класифікують в залежності за напрямами послуг. Так, перший напрям — це складова аудиту фінансової звітності підприємств, яку можна виокремити як аудит податкової звітності. В такому випадку аудит оподаткування включає перевірку нарахування, сплату податків та перевірку податкової звітності. При цьому аудиторська чи консалтингова фірма відповідно до МСА встановлює рівень суттєвості для податків. Як правило в частині податків власники підприємств зацікавлені в підтвердженні достовірності даних по податку на прибуток та ПДВ, тому аудиторів їх дивляться в першу чергу. За результатами проведеної перевірки аудиторська фірма випускає податковий меморандум, твердження з якого йдуть в загальний аудиторський звіт чи відображаються в окремому додатку. Недоліком аудиту податкової звітності є врахування

і аналіз лише тих відхилень, розмір яких перевищує рівень суттєвості та ігнорування окремих незначних відхилень, що в підсумку можуть бути вищими за рівень прийнятої суттєвості.

Податковий *due diligence* є схожим з напрямом аудиту оподаткування у складі аудиту фінзвітності, що має свої особливості. Він являє собою аналіз значних податкових аспектів бізнесу, який проводиться перед придбанням акцій компанії або часток в статутному капіталі [7]. Так, на відміну від аудиту податкової звітності, *due diligence* перевірка охоплює більше періодів, ніж рік, (як правило, мінімум 5 років) і може бути виключно ініціативною послугою, в той час як аудит оподаткування у складі аудиту фінзвітності може бути обов'язковим та ініціативним. Водночас, під час податкового *due diligence* як і при аудиті податкової звітності встановлюється рівень суттєвості та складається висновок щодо отриманих результатів.

Напрямом податкових перевірок, або податкових рев'ю являє собою окремий напрям аудиту оподаткування. На відміну від аудиту податкової звітності та *due diligence*, така перевірка як правило не обмежується рівнем суттєвості, що дозволяє більш детально вивчити ризики клієнта і в той же час потребує більшої уваги та додаткових процедур від аудиторів. Як і при аудиті податкової звітності і податкового *due diligence*, аудиторі складають звіт з податкового рев'ю, де зазначаються потенційні ризики та напрями їх усунення.

Наступний напрям, який варто виокремити — це підготовка податкової звітності суб'єктів господарювання, що включає в себе розрахунок податкової бази для нарахування та сплати податків, заповнення та подання податкових декларацій і розрахунків, підготовку декларацій з ПДВ для нерезидентів, ведення аналітичних реєстрів податкового обліку на основі реєстрів бухгалтерського обліку або паралельно як самостійних реєстрів [8]. За своєю сутністю цей напрям є відмінним від згаданих вище, так як в такому випадку аудиторська чи консалтингова фірма на основі даних податкового та бухгалтерського обліку клієнта формує показники декларації. Як і при податковому рев'ю, аудиторі не встановлюють рівень суттєвості, але при такій процедурі важливо отримувати підтвердження від клієнтів щодо правильності окремих підходів та обраної методології обліку підприємства. Крім файлу з готовою декларацією, аудиторі надають звіт щодо потенційних ризиків компанії, що вдалось ідентифікувати під час складання звітності. При подачі декларацій важливою умовою є дотримання граничних термінів подачі, передбачену чинним законодавством.

Напрямом податкового консалтингу включає в себе консультаційні послуги щодо оподаткування операцій та/або діяльності підприємства згідно з вимогами українського або міжнародного законодавства [5]. Потреба в таких послугах виникла в першу чергу

внаслідок наявності «білих плям» в чинному законодавстві, що призводить до різного трактування певних законодавчих норм права підприємствами та фіскальними органами. І навіть враховуючи, що пунктом 4.1.4 статті 4 Податкового Кодексу України (далі — ПКУ) передбачена презумпція правомірності платника податків, на практиці досить часто податкові органи можуть нехтувати даною нормою та стверджувати про порушення чинного законодавства [9]. Тому наявна аудиторська консультація може допомогти суб'єкту господарювання отримати незалежну думку експерта, що дозволяє оцінити реальні ризики з певних питань та тлумачень законодавства та більш впевнено відстоювати свою позицію навіть в судовому спорі. Податковий консалтинг особливо важливий внаслідок появи нових законодавчих вимог, щодо яких відсутня достатня інформація щодо правильної методології. Для прикладу, існує вид податкового консультування як SAF-T консалтинг, щодо якого немає достатньої практики в Україні, та у платників податків виникають труднощі [13]. І лише наявна практика країн ЄС та досвід міжнародних аудиторських фірм дозволяє вибрати правильний підхід.

Достатньо актуальним напрямом є податковий супровід компаній, що включає в себе послуги з аудиту оподаткування, первинної документації, ведення податкового обліку та розрахунок амортизації. На практиці популярною послугою є найм податкового адвоката та представлення інтересів клієнта в судових спорах з податковою [6]. Саме правильна аргументація фахівців податкового права збільшує вірогідність виграшу справи в суді.

Форензик послуги у сфері оподаткування є затребуваними для міжнародних корпорацій, де потенційно може існувати шахрайство у сфері податків та намір ухилення від сплати податків. Для прикладу, власник може не підозрювати, що дочірні компанії умисно створюють філії в низькоподаткових юрисдикціях, що не ведуть господарську діяльність, а лише використовуються для накопичення фінансових потоків для зменшення податкового навантаження. І саме експерти з форензику мають змогу ідентифікувати таку нелегальну схему. Зазначені напрями аудиту оподаткування притаманні як великим підприємствам, такі і мікро, малим і середнім (рис. 1).

Інша класифікація, за якою можна ділити аудит оподаткування — за обов'язковістю проведення, обсягом охоплення та за суб'єктами проведення. Так, аудит оподаткування може бути обов'язковим, якщо він є складовою обов'язкового аудиту фінансової звітності, та ініціативним — якщо законодавчої вимоги щодо його проведення немає. Хоч і Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не передбачено обов'язкове проведення аудиту оподаткування, але окремі статті фінансової звітності, зокрема «Звіту про фінансові результати» чи «Звіту про прибутки і збитки» містять інформацію



Рис. 1. Основні напрями аудиту оподаткування

Джерело: удосконалено на основі [4]

про податки, і достовірний аудиторський звіт неможливо випустити без залучення аудиторів у сфері оподаткування [11]. Обов'язковий аудит оподаткування може бути лише суцільним, в той час як ініціативний аудит може бути як суцільним так і вибіркоким. Проте великі підприємства підпадають під вимогу обов'язкового аудиту, тому як правило, власники таких підприємств замовляють ініціативний аудит оподаткування у якості податкового консалтингу чи підготовки податкових декларацій.

Аудит оподаткування також поділяють на внутрішній і зовнішній. Підприємства створюють підрозділи внутрішнього аудиту, які координують внутрішні господарські процеси, в тому числі і правильність ведення податкового обліку та складання звітності [1]. Як правило, більшість великих підприємств мають такі підрозділи. Однак якщо компанія не створювала такий підрозділ, то безпечним і доцільним є залучення аудиторів консалтингових чи аудиторських фірм, що вестимуть весь функціонал служби внутрішнього аудиту. Існує також варіант проводити періодично зовнішній аудит, проте за відсутності щоденного первинного контролю, що можливий лише за наявності служби внутрішнього аудиту, існує вірогідність упущення відхилень, що в подальшому можуть бути не ідентифіковані зовнішніми аудито-

рами. Така класифікація дозволяє розкрити аудит оподаткування з різних сторін (рис. 2).

Аудит оподаткування класифікують також за періодом охоплення. Він може бути превентивним, що передбачає попередню перевірку даних податкового обліку і звітності, та ретроспективним, що охоплює перевірку минулих періодів. Також в окремих випадках аудит оподаткування може бути поточним, для прикладу коли на підприємстві проходить податкова перевірка державними органами, і аудитори допомагають правильно відповідати на запити і слідкують за недопущенням порушення прав з боку фіскальних органів.

Аудит оподаткування проводять на різних системах оподаткування (рис. 3).

Дані рисунку свідчать, що аудит оподаткування проводиться на всіх системах оподаткування, що передбачені ПКЗ. При цьому всі категорії підприємств, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» зацікавлені в такому аудиті [11]. Окремо варто зауважити, що оскільки великі підприємства є підприємствами, що становлять суспільний інтерес, їх не було виокремлено в окрему класифікацію, а віднесено до складу аудиту оподаткування підприємств, що становлять суспільний інтерес.



Рис. 2. Узагальнена класифікація аудиту оподаткування за обов'язковістю, обсягом охоплення та суб'єктами проведення  
Джерело: удосконалено на основі [4]

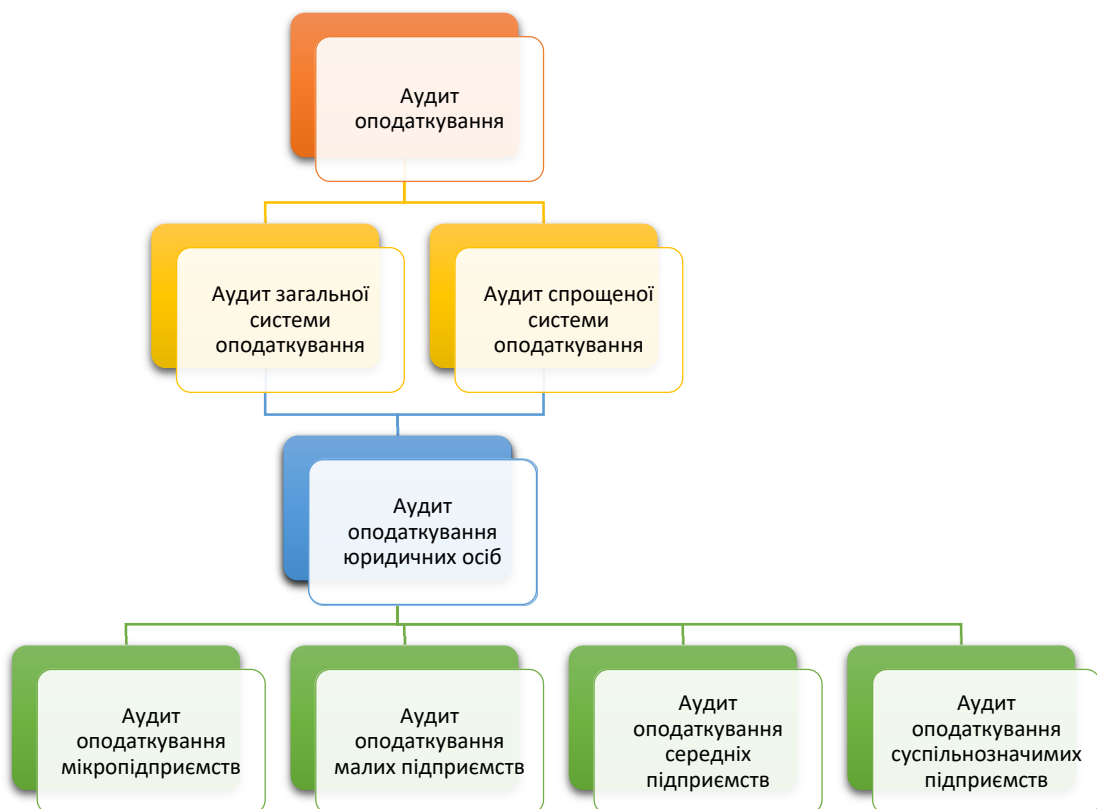


Рис. 3. Інваріантність аудиту оподаткування в залежності від систем оподаткування та видів підприємств  
Джерело: розроблено авторами

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, провівши дослідження аудиту оподаткування, можна зробити висновок, що в чинній нормативно-правовій базі не визначено класифікацію аудиту оподаткування. Враховуючи наявні дослідження, було удосконалено класифікацію та наведено її характеристику. Зокрема вдосконале-

но поділ аудиту оподаткування за видами послуг, обов'язковістю здійснення, суб'єктами проведення, обсягом та періодом охоплення. В якості новизни була запропонована додаткова класифікація аудиту оподаткування за системою оподаткування та категоріями підприємств, що допоможе в подальшому вивченні аудиту оподаткування як окремого напрямку.

### Література

1. Внутрішній аудит. *KPMG Ukraine*. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/services/consulting/internal-risk-and-compliance-services/internal-audit.html> (дата звернення: 10.08.2024).
2. Колісниченко Д. Л., Гордополов В. Ю., Нежива М. О. Аудит оподаткування витрат в системі інтегрованої звітності підприємств сфери послуг. *Інтернаука. Серія: економічні науки*. 2024. № 2. С. 71–78. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/170915755188.pdf> (дата звернення: 10.08.2024).
3. Міжнародні стандарти аудиту. *Міністерство Фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 10.08.2024).
4. Назаренко І. М. Аудит оподаткування — послуга аудиторських фірм: особливості, актуальність та характеристика. *Економіка та суспільство*. 2024. № 62. doi: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-149>.
5. Податкове консультування. «Делойт» в Україні. URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/solutions/tax-consulting.html> (дата звернення: 10.08.2024).
6. Податковий адвокат: роль та значення у сучасному бізнесі. URL: <https://consultant.net.ua/consultant-article/8517#:~:text=> (дата звернення: 10.08.2024).
7. Податковий дью дїлідженс в Україні. *BDO*. URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/services-2/consulting/due-diligence/tax-due-diligence> (дата звернення: 10.08.2024).
8. *Податковий і бухгалтерський супровід. KPMG Ukraine*. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2020/06/Accounting-Outsourcing-and-Tax-Compliance-ua.pdf> (дата звернення: 10.08.2024).
9. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.08.2024).
10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 10.08.2024).
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.08.2024).
12. Татенко М. Ю., Гордополов В. Ю. Аудит оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств агробізнесу. *Інтернаука. Серія: економічні науки*. 2024. № 2. С. 79–85. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/17097237723390.pdf> (дата звернення: 10.08.2024).
13. SAF-T UA — detailed technical description of elements was published. *Pw C*. URL: <https://www.pwc.com/ua/en/publications/tax-and-legal-alert/2023/saft-ua.html> (дата звернення: 10.08.2024).

### References

1. Vnutrishnii auydt [Internal audit]. *KPMG Ukraine*. Retrieved from <https://kpmg.com/ua/uk/home/services/consulting/internal-risk-and-compliance-services/internal-audit.html> [in Ukrainian].
2. Kolisnychenko D. L., Hordopolov V. Yu., Nezhyva M. O. Auydt opodatkuвання vytrat v systemi intehrovanoi zvitnosti pidpryemstv sfery posluh [Tax audit of expenditure in the system of integrated reporting of the service sector enterprises]. *Internauka. Series: Economic Sciences*. 2024. № 2. P. 71–78. Retrieved from <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/170915755188.pdf> [in Ukrainian].
3. Mizhnarodni standarty auydytu [International Standards on Auditing]. *The Ministry of Finance of Ukraine*. Retrieved from <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> [in Ukrainian].
4. Nazarenko I. M. Auydt opodatkuвання — posluha auydorskykh firm: osoblyvosti, aktualnist ta kharakterystyka [Tax audit is a service of audit firms: features, relevance and characteristics]. *Economy and society*. 2024. № 62. doi: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-149> [in Ukrainian].
5. Podatkove konsultuvannya [Tax consulting]. *Deloitte in Ukraine*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/solutions/tax-consulting.html> [in Ukrainian].
6. Podatkoviy advokat: rol ta znachennia u suchasnomu biznesi [Tax lawyer: role and importance in modern business]. Retrieved from <https://consultant.net.ua/consultant-article/8517#:~:text=> [in Ukrainian].
7. Podatkoviy diu dilidzhens v Ukraini [Tax due diligence in Ukraine]. *BDO*. Retrieved from <https://www.bdo.ua/uk-ua/services-2/consulting/due-diligence/tax-due-diligence> [in Ukrainian].

8. Podatkovi i bukhhalterskyi suprovid [Tax and accounting support]. *KPMG Ukraine*. Retrieved from <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2020/06/Accounting-Outsourcing-and-Tax-Compliance-ua.pdf> [in Ukrainian].
9. Podatkovi kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 2 hrud. 2010 roku No 2755-VI [Tax Code of Ukraine: The Code of Ukraine from December 2 2010, No 2755 VI]. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
10. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21 hrud. 2017 roku No 2258-VIII [About audit of financial statements and audit activities: The Law of Ukraine from December 21 2017, No 2258-VIII]. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> [in Ukrainian].
11. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16. lyp.1999 roku № 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine: The Law of Ukraine from July 16 1999, No 996-X]. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
12. Tatenko M. Yu., Hordopolov V. Yu. Audyt opodatkovannia zovnishnoekonomichnoi diialnosti pidpriemstv ahrobyznesu [Audit of taxation of foreign economic activity of agribusiness enterprises]. *Internauka. Series: Economic Sciences*. 2024. № 2. P. 79–85. Retrieved from <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/17097237723390.pdf> [in Ukrainian].
13. SAF-T UA — detailed technical description of elements was published. *Pw C*. Retrieved from <https://www.pwc.com/ua/en/publications/tax-and-legal-alert/2023/saft-ua.html>.