Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2025. № 8.

DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.8.93

УДК 657.6.000 (477)

Н. О. Литвиненко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу,

Національний університет «Львівська політехніка»

ORCID ID: https://orcid.org/0000-0001-6999-8794

О. В. Блотнер,

аспірант кафедри обліку та аналізу,

Національний університет «Львівська політехніка»

ORCID ID: https://orcid.org/0009-0006-4216-7273

АУДИТ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ: СУТНІСТЬ ТА БАЗОВА КЛАСИФІКАЦІЯ

N. Lytvynenko,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, National University «Lviv Polytechnic»

O. Blotner,

Postgraduate student, National University «Lviv Polytechnic»

AUDIT OF TAX PAYMENTS: ESSENCE AND BASIC CLASSIFICATION

Для забезпечення передумов з раціональної організації процесу фінансового контролю в Україні щодо правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у статті проаналізовано основні

законодавчо-нормативні регламентації, які унормовують порядок справляння податків і зборів та їх надходження до бюджету й організацію діяльності суб'єктів фінансового контролю в державі, з позиції узгодженості змістового наповнення базового понятійного апарату, який використовується для окреслення процесів контролю для означення яких використовуються однокореневі від терміна «аудит» слова та словосполучення.

За результатами дослідження запропоновано визначення й змістове наповнення термінів: «податковий платіж» (суть якого полягає у виконанні податкових зобов'язань щодо встановлених податковим законодавством обов'язкових платежів та зборів, які виникли в поточному або попередніх звітних періодах і є чи безумовними, чи справляються за умови отримання платниками спеціальної вигоди та головним призначенням, яких є реалізація фіскальної функції) та «аудит податкових платежів» (сутнісне наповнення дефініції якого викладено як: контрольний процес щодо перевірки фінансової інформації платників податків, яку здійснюють незалежні суб'єкти аудиторської діяльності, про стан та відповідність податковому законодавству проведених податкових платежів з метою складання звіту за результатами виконання узгодженого із замовником аудиторських послуг завдання щодо повноти й достовірності відповідної фінансової інформації).

Із врахуванням законодавчих регламентацій окреслено базові критерії розмежування аудиту податкових платежів за двома критеріями: «залежно від суб'єктів, які реалізують контрольний процес» (незалежний аудиторський контроль та державний аудиторський контроль) і «за охопленням суб'єкта та підсистеми, яка підлягає контролю» (зовнішній аудит та внутрішній аудит).

To ensure the prerequisites for the rational and efficient organization of the financial control process in Ukraine regarding the correctness of the calculation, completeness and timeliness of the payment of taxes and fees, the article examines the main legislative and regulatory regulations that regulate the procedure for collecting taxes and fees and their receipt in the State budget and the organization of the activities of financial control entities in the state, from the standpoint of the consistency of the content of the basic conceptual apparatus used to outline the

control processes for the definition of which words and phrases of the same root as the term «audit» are used.

According to the results of the study, a definition and content of the terms: «tax payment» (the essence of which is the fulfilment of tax obligations regarding mandatory payments and fees established by tax legislation, The Tax Code of Ukraine, which arose in the current or previous reporting periods and are either unconditional or are paid on condition that the payers receive a special benefit and the main purpose of which is the implementation of the fiscal function) and «tax payment audit» (the essential content of the definition of which is set out as: a control process for verifying the financial information of taxpayers, carried out by independent audit entities, on the status and compliance with tax legislation of tax payments made in order to prepare a report on the results of the implementation of the task agreed with the customer of audit services on the completeness and reliability of the relevant financial information).

Taking into account legislative regulations, the basic criteria for distinguishing the audit of tax payments according to two criteria are outlined: «depending on the entities implementing the control process» (independent audit control and state audit control) and «by the scope of the entity and subsystem subject to control» (external audit and internal audit).

A promising direction for further practical research into organizing the audit of tax payments in accordance with theoretical developments is outlined.

Ключові слова: к*онтроль, аудит, податки, збори, податковий контроль, податковий аудит, податковий платіж, аудит податкових платежів.*

Keywords: *control, audit, taxes, fees, tax control, tax audit, tax payment, audit of tax payments.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Податки є одним із ключових економічних факторів, які впливають на функціонування економіки держави, і, як наслідок – на державу та суспільство в цілому. «…проблема податків і податкових пільг активно досліджується в науковій літературі понад 30 років. «Інтерес до цієї проблематики серед користувачів мережі «Інтернет»

посилюється під час кризи» [1, ст. 403]. Тобто стосовно податків існує інтерес не лише академічний, чи фахівців економічних спеціальностей, але й з боку звичайних громадян. Підвищення зацікавленості чітко пов'язане із кризовими періодами, коли для власної фінансової спроможності платникам податків необхідно враховувати фіскальний фактор, який в державах з незначним рівнем корупційних ризиків має вищий рівень стабільності та прогнозованості. Якщо ж в державі присутні корупційні ризики, то прогнозованість впливу системи оподаткування на діяльність суб'єктів господарювання та динаміка наповнюваності бюджету знижується.

В міжнародному рейтингу Doing business – 2020, Україна посідала 65 місце [2], одночасно в рейтингу Індексу сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index — CPI) за 2024 рік, Україна посідає 105 місце [3].

Така тенденція дає можливість висловити припущення про те, що вітчизняна податкова система в загальних рисах хоч і не є ідеальною та найзручнішою для економічної активності, та все ж знаходиться на середньому рівні, проте корупційні ризики погіршують економічний клімат в цілому.

Доказом нагальності проблеми усунення корупційних ризиків для економіки є чергове запровадження мораторію на безпідставні перевірки та втручання державних органів у діяльність бізнесу. Захід, який має знизити корупційний тиск на суб'єктів господарювання та підвищити привабливість економічного клімату, і, який, малоймовірно, вирішить проблему як таку, надавши тимчасове рішення, як це було в попередніх роках.

Тож, попри відносно сприятливе податкове законодавство, платники податків потребують адекватної системи контролю для можливості оцінки за його результатами реальної ситуації й контролю за надходженням податків до бюджетів різних рівнів та їх цільового використання. Державні органи контролю мають чітко виражену фіскальну мету й функції під час проведення контролю, тому відповіддю на ці виклики може стати незалежний (як щодо

суб'єктів господарювання, так і щодо держави) аудиторський контроль податкових платежів.

Водночас на практиці має місце використання однокореневих від терміна «аудит» слів та словосполучень для окреслення контрольних процесів, який здійснюють як державні органи контролю, так і незалежні суб'єкти аудиторської діяльності, і навіть виконавці екологічного аудиту.

Відтак, недостатня узгодженість базового понятійного апарату для означення різних за змістом, цільовим призначенням, суб'єктно-об'єктним складом учасників контрольних процесів, що визначає регламентацію організації діяльності з аудиту, та наявна потреба у теоретичному і практичному вирішенні зазначених вище проблем, а також необхідність пошуку напрямів удосконалення теоретичних та організаційних засад незалежного аудиторського контролю податкових платежів зумовлюють актуальність теми публікації, визначають її мету й основні завдання дослідження.

Мета дослідження полягає у вдосконаленні окремих теоретичних положень та розробленні рекомендацій із базового організаційного забезпечення діяльності в сфері аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Здійснення фінансового контролю (у розрізі його видів) за розрахунками та заборгованістю щодо податків і зборів до бюджету є значущим напрямом наукових досліджень з огляду на незмінно-важливу потребу контролю за повнотою надходження податків і зборів до бюджету та їх подальшим цільовим та ефективним розподілом і використанням.

Визначенням ключових термінів і понять щодо контрольних процесів розрахунків за податками та платежами (зокрема, тлумаченню та інтерпретації поняття «податковий аудит») приділяється особлива увага.

Зокрема, В. А. Таращенко дослідив основні підходи до тлумачення дефініції «податковий аудит». Автор констатує, що «попри широке використання в науці та практиці дефініції «податковий аудит», у

вітчизняному законодавстві відсутнє визначення даного виду перевірок» та виділяє «два основні підходи до тлумачення податкового аудиту: аудиторський та контролюючий» і пропонує «застосування таких предикаторів як «державний податковий аудит» та «незалежний податковий аудит» [4].

У контексті дослідження моделі взаємодії та законодавчого регулювання податкового аудиту і податкового контролю та «підкреслення наявних особливостей податкового аудиту, що здійснюється незалежними аудиторськими фірмами, та податкового аудиту з боку фіскальних органів» М.М. Шигун та А.А. Журавель у своєму дослідженні [5] використовують дві дефініції: «1) податковий аудит щодо виконання процедур підтвердження незалежними аудиторськими фірмами; 2) податковий контроль стосовно діяльності державних контролюючих органів, що проводиться відповідно до чинного законодавства» [5, с. 3]. Проте цей аргументований і коректний як з правової, так і з економічної точок зору підхід до структурування понятійного апарату щодо контролю за податками, на нашу думку, доцільно узгодити із тим, що безпосередніми виконавцями податкового контролю є працівники департаментів/управлінь податкового аудиту.

Краєвський В.М., Костенко О.М., Скорик М.О. розглянули «підходи до тлумачення податкового аудиту та провели групування за аудиторською та контролюючою дефініціями його визнання», погоджуючись з тим, що «податковий аудит можна розглядати як завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги у прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно вимог користувачів» [6, с.125]. Проте з контексту праці незрозуміло, чому «спостереження» як аудиторську процедуру виділено окремо, особливо, якщо

вважати перевірку загальним контрольним процесом, а не окремою аудиторською процедурою «інспектування».

Колектив авторів у складі: О. В. Леги, Т. Б. Прийдак, Л. В. Яловеги, Т. Є. Дугар, О. В. Попова у контексті дослідження методики і процедур податкового аудиту податкових зобов'язань, наводять визначення терміна «незалежний аудит податків» як «процес перевірки податкової звітності суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи) для визначення правильності обчислення та сплати податків і зборів» [7], змістове наповнення якого, на нашу думку, доцільно розширити із врахуванням норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та методології аудиту.

Досліджуючи «ефективність податкового аудиту в Україні, його вплив на бюджетні надходження та роль у забезпеченні фіскальної стабільності держави», Артюх О.В. розглядає податковий аудит, як один із механізмів податкового контролю, основна мета якого «полягає у виявленні порушень податкового законодавства, забезпеченні точності податкових розрахунків та підвищенні дисципліни серед платників податків» [8].

Разом з тим, деякі питання залишаються дискусійними, а змістове наповнення базових термінів і понять щодо діяльності з аудиту податків є таким, що потребує уточнення та конкретизації, залежно від предметної сфери його застосування та суб'єктного складу учасників цього процесу.

Зокрема, потрібен чіткий підхід до формулювання сутності та конкретизації змістового наповнення ключових термінів і понять, які стосуються контрольних процесів щодо правильності й повноти нарахування та сплати податків і зборів, які реалізують як незалежні, так і державні суб'єкти контрольної діяльності та класифікації таких процесів, як висхідних елементів для раціональної організації й забезпечення якісного здійснення комплексного контрольного процесу щодо правильності й повноти нарахування та сплати податків і зборів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Відповідно до поставленої мети визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення: проаналізувати основні теоретичні та організаційні особливості діяльності з аудиту, у контексті базового правового та методологічного забезпечення, що регламентує організацію цих напрямів контролю у частині правильності й повноти нарахування й сплати податків і зборів; сформулювати окремі рекомендації для покращення організації процесу діяльності з аудиту щодо правильності й повноти здійснення податкових платежів.

Виклад основного матеріалу дослідження. «Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу» [9; п. 6.1 ст. 6]; «Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій» [9, п. 6.2] Тобто відмінність полягає у природі платежів, якщо мова йде про податок, то такий платіж пов’язаний з діяльністю чи майном платника податку, як економічними категоріями, які своїм існуванням та відповідними нормами Кодексу приводять до виникнення податку. Збір, своєю чергою, чітко пов’язаний не лише з існуванням майна чи активності, а із залученням до цієї активності в тій, чи іншій формі держави, яка здійснює на користь платників юридично значимі дії: надає певні спеціальні вигоди чи санкціонує певну дію.

При цьому, існують одночасно як податки, так і збори, як перші, так і другі, є обов’язковими платежами на користь держави, які здійснюють податники (платники податків та зборів).

Платежем є «виконання бюджетних, боргових, гарантійних чи податкових зобов'язань, що виникли в поточному або попередніх бюджетних періодах» [10].

Також існують інші платежі на користь держави, які не кваліфікуються як збір чи податок. Такими платежами є державне мито та ліцензії.

Державне мито запроваджено Декретом Кабінет Міністрів України «Про державне мито» від 21 січня 1993 року № 7-93 і за своєю економічною природою є платою за юридичне визнання державою певного стану чи документів. Цей платіж вирізняється тим, що здійснюється саме за юридичне визнання та надання юридичної сили певній діяльності та документам. Сплата державного мита здійснюється за такими діяльностями: нотаріальними діями, які вчиняють державні нотаріуси; державною реєстрацією актів цивільного стану; видачею документів (в тому числі, охоронних: патентів, свідоцтв); операціями з емісії цінних паперів; операціями з об’єктами нерухомого майна. Державне мито, хоч і пов’язане із діями держави, проте не має прямого економічного значення – на противагу туристичному збору чи збору за паркування транспортних засобів) [11].

Що стосується плати за ліцензію, то вона хоч і має певну фіскальну дію, проте ключовим питанням в діяльності з ліцензування є формування певних ліцензійних умов для здійснення діяльності суб’єктами підприємництва. Тобто саме регуляторний вплив санкціонування певних видів діяльності має визначне значення в ліцензуванні, сутність якого полягає в тому, що цей процес є засобом «державного регулювання провадження видів господарської діяльності, спрямований на забезпечення безпеки та захисту економічних і соціальних інтересів держави, суспільства, прав та законних інтересів, життя і здоров'я людини, екологічної безпеки та охорони навколишнього природного середовища» [12].

Виходячи з аналізу базових законодавчих регламентацій [9: 10], які стосуються понятійного апарату з оподаткування та сутності термінів «податки», «збори» та «платіж», пропонуємо таке змістове наповнення терміна «податковий платіж»: податковий платіж – це виконання податкових зобов'язань щодо встановлених податковим законодавством обов'язкових платежів та зборів, які виникли в поточному або попередніх звітних періодах

і є чи безумовними, чи справляються за умови отримання платниками спеціальної вигоди та головним призначенням, яких є реалізація фіскальної функції. Податковий платіж є результуючим показником щодо обчислення нарахування й визначення остаточної суми конкретного податку чи збору (податкового зобов'язання), яка підлягає сплаті до бюджету відповідного рівня за відповідний звітний період.

Платежі на користь держави (у частині державного мита та сплати за ліцензії) є підконтрольними податковим органам, проте їх не варто кваліфікувати як складову податкових платежів через відсутність вираженої фіскальної функції.

Ключовим у питанні нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [13], норми якого не містять визначення терміна «аудит».

Проте у п. 1 ч. 1 ст. 1 профільного закону [13] наведено визначення лише терміна «аудит фінансової звітності», яким є «аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [13].

Виходячи із формулювання сутності терміна «аудит фінансової звітності» [13], аудит є лише однією зі складових аудиторських послуг, компонентами яких (у контексті положень Міжнародних стандартів аудиту [14] (норми яких у чинній редакції також не містять визначення терміна «аудит») є чотири базові групи завдань (табл. 1).

Таблиця 1. Перелік завдань (аудиторських послуг), які можуть надавати незалежні суб'єкти аудиторської діяльності (САД)

Найменування завдання	Змістове наповнення терміна
Завдання з надання впевненост (Assurance engagement)і	завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок з метою підвищення ступеню довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо інформації з предмета перевірки (тобто результату оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями). Кожне завдання з надання впевненості класифікується за двома параметрами: завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості:
Завдання з огляду (Review engagement)	мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагали би в процесі аудиту, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
Завдання з виконання узгоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement)	завдання, в якому аудитору доручається виконати процедури аудиторського характеру, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими третіми сторонами, та надати звіт про отримані результати. Одержувачі звіту формують свої власні висновки на основі звіту, що складений аудитором. Звіт надається лише тим сторонам, які домовилися про виконання цих процедур, оскільки інші сторони, не обізнані з обґрунтуванням таких процедур, можуть неправильно тлумачити результати.
Завдання з компіляції інформації (Compilation engagement)	завдання, в якому практикуючий фахівець застосовує професійні знання з бухгалтерського обліку та фінансового звітування для допомоги управлінському персоналу в підготовці й поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування і надає звіт згідно з вимогами МССП.

Джерело: сформовано на основі [14].

Відтак, аудит податкових платежів, як процес надання професійних послуг із контролю за правильністю і повнотою нарахування і сплати податків і зборів, який здійснює незалежний суб'єкт аудиторської діяльності, може розумітись як складова:

– аудиту фінансової звітності (яким у контексті положень Міжнародних стандартів аудиту є виконання завдання з надання впевненості);

– огляду фінансової звітності (яким у контексті положень Міжнародних стандартів аудиту є виконання завдання з огляду);

– іншого завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (його виконання здійснюється на основі

Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»);

– завдання з виконання узгоджених процедур, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, проте є перевіркою правильності, повноти та вчасності сплати податків та зборів податниками (платниками).

Зважаючи на те, що інформація про податкові платежі суб'єктів господарювання є складовою їх фінансової звітності, то незалежний аудит податкових платежів (як контрольний процес) може розумітись саме як складова аудиту фінансової звітності, тобто частина аудиторських процедур, які виконують аудитори для висловлення думки у звіті незалежного аудитора.

Виходячи із структурованого переліку завдань (табл.1), які мають право виконувати суб'єкти аудиторської діяльності, вони можуть надавати аудиторські послуги (завдання), які не є аудитом фінансової звітності, проте під час їх виконання будуть здійснюватися аудиторські процедури для перевірки правильності, повноти і вчасності сплати податків та зборів з боку платників податків (податників).

Водночас терміни і поняття, похідні від «аудит», широко застосовуються у законодавчо-нормативних регламентаціях для окреслення або контрольних функцій певної структури, чи органу (у назві державних органів і структур, які здійснюють контрольну діяльність: Державна аудиторська служба України; Департамент/Управління податкового аудиту у структурі Державної податкової служби, яка є контролюючим органом та органом стягнення), або контрольного процесу (у визначенні терміна «державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання» [15], чи «внутрішній аудит» [10]), або окремих складових-процедур певного контрольного процесу (у визначенні терміна «екологічний аудит» [16]).

Визначення терміна «податковий аудит» у податковому кодексі – відсутнє, натомість, виходячи із аналітичного переліку функцій та завдань Управління податкового аудиту [17] та сутності терміна «податковий

контроль» [10; ст. 61.1] можна стверджувати, що змістове наповнення словосполучення «податковий аудит» є тотожним суті терміна «податковий контроль» та цей контрольний процес (за усіма його процесами й процедурами, чи певними їх складовими), є складовою державного фінансового контролю, який здійснюють:

а) Державна аудиторська служба України, яка проводить державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання, «що полягає у перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю у суб'єктів господарювання» [15]);

б) Державна податкова служба, через реалізацію процесу податкового контролю, яким є «система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

Змістове наповнення словосполучення «аудит податкових платежів» може розглядатися як певна контрольна діяльність, яка реалізується через сукупність ряду контрольних процедур, і є складовою контрольного процесу який здійснюють незалежні (у контексті норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність») суб'єкти аудиторської діяльності щодо правильності, достовірності й повноти:

а) формування показників фінансової звітності (аудиторські процедури виконуються під час проведення аудиту або огляду фінансової звітності);

б) дотримання вимог податкового законодавства (аудиторські процедури виконуються під час виконання іншого завдання з надання впевненості, що не

є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності, або завдання з виконання узгоджених процедур).

Зважаючи на відсутність у чинних законодавчих регламентаціях визначення, як терміна «аудит», так і терміна «аудит податкових платежів» та, виходячи із запропонованого вище змістового наповнення словосполучення «податковий платіж», пропонуємо таке змістове наповнення терміна «аудит податкових платежів»: це контрольний процес щодо перевірки фінансової інформації платників податків, яку здійснюють незалежні суб'єкти аудиторської діяльності, про стан та відповідність податковому законодавству проведених податкових платежів з метою складання звіту за результатами виконання узгодженого із замовником аудиторських послуг завдання щодо повноти й достовірності відповідної фінансової інформації.

Виходячи із наявного законодавчо-нормативного забезпечення та усталеної практики і наявних інституцій незалежного й державного фінансового контролю, висхідний контрольний процес щодо «правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів» [9], доцільно прокласифікувати за такими базовими критеріями:

а) залежно від суб'єктів, які реалізують контрольний процес:

– незалежний аудиторський контроль (організація й реалізація якого в Україні першочергово базується на Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», реалізують контрольний процес суб'єкти аудиторської діяльності в межах надання аудиторських послуг, аналітичний розріз яких формується, виходячи з можливості (для САД) здійснення економічного виду діяльності лише в межах чотирьох (табл. 1) можливих груп завдань);

– державний аудиторський контроль (організація й проведення якого насамперед базується на нормах Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [18]). Реалізують контрольний процес: Державна аудиторська служба України в межах проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання надання аудиторських послуг [15; 19] та Державна податкова

служба України [19] (через департамент/управління податкового аудиту) під час здійснення/проведення податкового контролю (податкового аудиту).

б) за охопленням суб'єкта та підсистеми, яка підлягає контролю:

– зовнішній аудит (можуть проводити як САД, так і Державна аудиторська служба України та Державна податкова служба України (через департамент/управління податкового аудиту);

– внутрішній аудит.

Для суб'єктів господарювання комерційного сектору економіки на законодавчо-нормативному рівні унормовано положення щодо: проведення внутрішнього аудиту для фінансових установ [20]; організації функції внутрішнього аудиту для банків [21], наявності підрозділу внутрішнього аудиту для акціонерних товариств [22].

Створення й «функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту» передбачено також для міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів [23].

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. За результатами аналізу норм та положень базових законодавчих документів, які регламентують порядок справляння податків і зборів та їх надходження до бюджету й організації діяльності суб'єктів фінансового контролю в Україні, які реалізовують процес щодо контролю за правильністю і повнотою справляння податків і зборів:

– узагальнено базові ключові терміни й поняття, які стосуються контрольного процесу за правильністю і повнотою справляння податків і зборів, запропоновано визначення й змістове наповнення термінів «податковий платіж» та «аудит податкових платежів»;

– окреслено висхідні критерії розмежування контрольного процесу щодо правильності й повноти справляння податків, у назві яких (в тій чи іншій інтерпретації), міститься слово «аудит» за двома критеріями: «залежно від суб'єктів, які реалізують контрольний процес» і «за охопленням суб'єкта та підсистеми, яка підлягає контролю».

Визначеність змістового наповнення термінів і понять забезпечує передумови для раціональної організації процесу фінансового контролю у частині його реалізації через ідентифікацію суб'єктів, які цей контроль здійснюють, мету й завдання його проведення, сукупність контрольних процедур, які застосовуватимуться та формування підсумкових (за результатами здійснення контрольних процесів) документів.

Перспективи подальших розвідок у цьому напрямі полягають у формуванні більш деталізованої класифікації аудиту податкових платежів та дослідженні процесу організування аудиту податкових платежів із застосуванням комплексного підходу.

Література

1. Губарєва І. О., Хаустова В. Є., Козирєва О. В., Колодяжна Т. В., Шуть О. Ю. Податкові пільги: бібліометричний і трендовий аналіз. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Київ, 2021. № 6 (41). С. 398–409. DOI: DOI: 10.18371/fcaptp.v6i41.251468

2. Рейтинг Doing Business. URL: https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploreeconomies/ukraine#DB_tax (Дата звернення: 01.05.2025).

3. Рейтинг Індексу сприйняття корупції 2024. URL: https://cpi.ti-ukraine.org/ (Дата звернення: 01.05.2025).

4. Таращенко В. А. Податковий аудит: підходи до тлумачення. Ефективна економіка. 2020. № 3. – URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7712 (Дата звернення: 01.05.2025). DOI: 10.32702/2307-2105-2020.3.53

5. Шигун М., Журавель А. Податковий аудит і податковий контроль: модель взаємодії та законодавче регулювання. Облік і фінанси. 2022. № 3(97) С. 46-55 URL: https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/1646575 (Дата звернення: 01.05.2025). DOI: 10.33146/2307-9878-2022-3(97)-46-55

6. 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. DOI: 10.32782/2415-3583/24.21.

7. Лега О.В., Прийдак Т.Б., Яловега Л.В., Дугар Т.Є., Попов О.В. Аудит податкових зобов’язань як інструмент підтримки ефективної податкової стратегії. Ефективна економіка. 2024. № 7. URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/4254/4289 (Дата звернення: 01.05.2025) DOI: 10.32702/2307-2105.2024.7.78

8. Артюх, О., Дєдух, А. Ефективність податкового аудиту в Україні: аналіз впливу на бюджетні надходження. Сталий розвиток економіки. № 4(51). С. 140-144. URL: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1094/1047 (Дата звернення: 01.05.2025) DOI: 10.32782/2308-1988/2024-51-20

9. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text. (Дата звернення: 02.06.2025)

10. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 року № 2456-VI URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (Дата звернення: 01.05.2025)

11. Про державне мито: Декрет Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року № 7-93 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-93#Text (Дата звернення: 01.05.2025)

12. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 2 березня 2015 року № 222-VIII URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text (Дата звернення: 01.05.2025)

13. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (Дата звернення: 01.05.2025)

14. Міжнародні стандарти аудиту URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (Дата звернення: 26.05.2025)

15. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text (Дата звернення: 01.05.2025)

16. Про екологічний аудит: Закон України від 24 червня 2004 року № 1862-IV URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text (Дата звернення: 26.05.2025)

17. Основні завдання та функції управління податкового аудиту URL: https://lv.tax.gov.ua/okremi-storinki/struktura/479848.html (Дата звернення: 16.05.2025)

Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: 18. Закон України від 5 квітня 2007 року № 877-V URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text (Дата звернення: 16.05.2025)

19. Схема спрямування і координації діяльності центральних органів виконавчої влади Кабінетом Міністрів України через відповідних членів Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2014 р. № 442 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF#n38 (Дата звернення: 16.05.2025)

20. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 № 4660 URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05#Text (Дата звернення: 16.05.2025)

21. Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України: Постанова Правління Національного банку України від 10.05.2016 № 311 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text (Дата звернення: 16.05.2025)

22. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (Дата звернення: 16.05.2025)

23. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text (Дата звернення: 16.05.2025)

References

1. Hubarieva , I., Khaustova , V. ., Kozyrieva, O., Kolodiazhna , T. and Shut', O. . (2022) “Tax benefits: bibliometric and trend analysis”, Financial and credit activity problems of theory and practice, [Online], vol. 6(41), pp. 398–409, available at: https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3623/3428 (Accessed 4 May 2025).

2. Doing Business (2020), “Ease of Doing Business in Ukraine”, available at: https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploreeconomies/ukraine#DB_tax (Accessed 4 May 2025).

3. The Corruption Perceptions Index – 2024 (2025), “Anti-Corruption on Hold Ukraine in the Corruption Perceptions Index – 2024”, available at: https://cpi.ti-ukraine.org/en/ (Accessed 4 May 2025).

4. Taraschenko, V. A. (2020) “Tax audit: approaches to interpretation”, Efektyvna ekonomika, [Online], vol. 3, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7712 (Accessed 4 May 2025).

5. Shyhun, M. and Zhuravel', A. (2022) “Tax audit and tax control: interaction model and legislative regulation”, Oblik i finansy, [Online], vol. 3(97), pp. 46-55, available at: https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/1646575 (Accessed 4 May 2025).

6. Kraievs'kyj, V., Kostenko, O. and Skoryk, M. (2022) “Tax audit: content and dual function of the account as an object and a tool”, Pidpryiemnytstvo ta innovatsii, [Online], vol. 24, pp. 123-128, available at: http://ei-journal.in.ua/index.php/journal/article/view/532/518 (Accessed 4 May 2025).

7. Leha, O.V., Pryjdak, T.B., Yaloveha, L.V., Duhar, T.Ye. and Popov, O.V. (2024) “Audit of tax liabilities as a tool to support an effective tax strategy”, Efektyvna ekonomika, [Online], vol. 7, available at: https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/4254/4289 (Accessed 4 May 2025).

8. Artiukh, O. and Diedukh, A. (2024) “Efficiency of tax audit in Ukraine: ananlysis of its impact on budget revenues”, Stalyj rozvytok, [Online], vol. 4 (51), available at: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1094/1047 (Accessed 4 May 2025).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “The Tax Code of Ukraine”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (Accessed 2 May 2025).

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “The Budget Code of Ukraine”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (Accessed 1 May 2025).

11. Cabinet of Ministers of Ukraine (1993), Decree “On State Duty”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-93#Text (Accessed 1 May 2025).

12. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), The Law of Ukraine “On licensing of types of economic activities”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text (Accessed 1 May 2025).

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine “On the audit of financial statements and auditing activities”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (Accessed 1 May 2025).

14. IAASB (2017), “International Standards on Auditing”, available at: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (Accessed 26 May 2025).

15. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), Resolution “On approval of the Procedure for conducting state financial audit of the activities of business entities by the State Audit Service and its interregional territorial bodies”, available

at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text (Accessed 1 May 2025).

16. The Verkhovna Rada of Ukraine (2004), The Law of Ukraine "On the environmental audit", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text (Accessed 1 May 2025).

17. The Main Department of the State Tax Service in Lviv Region (2022), "Main tasks and functions of the tax audit department", available at: https://lv.tax.gov.ua/okremi-storinki/struktura/479848.html (Accessed 16 May 2025).

18. The Verkhovna Rada of Ukraine (2007), The Law of Ukraine "On the basic principles of state supervision (control) in the sphere of economic activity", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text (Accessed 16 May 2025).

19. Cabinet of Ministers of Ukraine (2014), Resolution "On the optimization of the system of central executive authorities", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF#n38 (Accessed 16 May 2025).

20. The State Commission for Regulation of Financial Services Markets of Ukraine (2005), Order "On approval of Methodological recommendations on conducting internal audits of financial institutions", available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05#Text (Accessed 16 May 2025).

21. The National Bank of Ukraine (2016), Resolution "Regulations on the organization of internal audit in banks of Ukraine", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text (Accessed 16 May 2025).

22. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil code of Ukraine", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (Accessed 16 May 2025).

23. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), Resolution "Some issues of internal audit implementation and the formation of internal audit units", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text (Accessed 16 May 2025).

Стаття надійшла до редакції 15.08.2025 р.