



Людмила РЕВУЦЬКА

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ПОНЯТЬ

Розглянуто взаємозв'язок між поняттями "податковий контроль" та "податковий аудит". Подано погляди вітчизняних вчених та наведено авторське бачення сутності понять "податковий контроль" та "податковий аудит". Визначено спільні точки дотику між досліджуваними поняттями та наявні у них відмінності.

Interrelation between concepts "tax control" and "tax audit" is considered. The views of domestic scientists are given. The essence of concepts "tax control" and "tax audit" is given. The identical tangencies between concepts under investigation and their differences are defined.

Дотепер в наукових колах не існує однозначного погляду на зміст понять "податковий контроль" та "податковий аудит". Більшість науковців ототожнюють їх, проте є й такі, що розглядають податковий аудит, як елемент податкового контролю. Ми вважаємо і спробуємо довести, що "податковий контроль" та "податковий аудит" це не синонімічний ряд, а поняття, між якими існує семантична відмінність не зважаючи на низку спільних ознак.

Контроль, у перекладі з французької ("controle"), означає перевірку або спостереження з метою перевірки. Цей термін можна трактувати як спостереження, нагляд, перевірку з метою протидії чомусь небажаному.

Однозначного трактування щодо цього поняття не існує. Зокрема, у наведених перших двох визначеннях, конт-

роль розглядають як процес. Натомість, Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга та Н. І. Петренко визначають контроль як систематичне спостереження і перевірку процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів [1,10]. Дане визначення обмежується лише співставленням об'єкта на відповідність до заданих параметрів.

Визначення наведене в енциклопедичному словнику бізнесмена, де під контролем розуміється замір та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і вжиття заходів, що коригують їх [2, 319], виражає контроль не лише пасивними діями, але й активними, а саме "...вжиття заходів, що коригують...".

В. Г. Жила визначає контроль як процес, що забезпечує відповідність

функціонування об'єкта управління прийнятими управлінськими рішеннями та направленими на успішне досягнення поставлених цілей [3, 4]. У даному випадку, контроль ототожнюється з процесом, який повинен забезпечити усі умови для того, щоб об'єкт відповідав заданим параметрам.

У сучасному економічному словнику контроль виділяють вже як невід'ємну складову управління економічними об'єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності об'єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами [4, 161]. В даному визначенні контроль знову розглядають з пасивної точки зору.

Відповідно до статті 4 Лімської декларації керівних принципів контролю (остання прийнята у 1977 році IX Конгресом міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAL)), контроль – це невід'ємна частина системи регулювання, задачею якої є не тільки перевірка законності та правильності розподілу фінансових ресурсів і достовірності відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, а також і контроль ефективності і економності їх витрачання (ст. 4 Лімської декларації) [5, 28].

У даному випадку контроль розглядають як іманентну складову та організаційну форму фінансового механізму, як елемент системи державного регулювання. Це якісно новий вектор, що не брався до уваги у вищевказаних визначеннях поняття "контроль". Особливої уваги заслуговує акцент щодо ефективності та економності витрачання фінансових ресурсів.

Б. Ф. Усач, даючи визначення контролю, абстрагується від конкретної сфе-

ри діяльності і розглядає контроль, як процес, а саме повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка; означає перевірку виконання тих або інших рішень і з метою встановлення їх законності та економічної доцільності [6, 5]. У певному сенсі Б. Усач, розглядає контроль, як засіб встановлення законності та ефективності.

Л. В. Дікань контроль розуміє, як систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів. В даному випадку, автор розглядає контроль, як систему відносин, що виникають між суб'єктами контролю, а саме між тими хто здійснює спостереження та перевірку з одного боку, та тими, за ким або за процесом роботи яких здійснюється спостереження та перевірка.

М. Т. Білуха та Т. В. Микитенко під контролем розуміють "систему спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятими управлінськими рішеннями, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень" [7, 7]. В даному випадку контроль також розглядається як система. Однак, елементами даної системи є не відносини, як у вищевказаному трактуванні, а процес спостереження та перевірки, що у певних сферах діяльності здійснюється за допомогою різних методів. Метою проведення контролю вищевказані науковці вважають усунення негативних явищ і їх недопущення у майбутньому.

На нашу думку контроль – це система відносин із приводу спостережен-

ня, вивчення, перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу уповноваженими установами або особами, з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів, регулювання даного процесу задля досягнення цих параметрів, а також встановлення ефективності його функціонування.

Дослідивши сутність поняття "контроль" зробимо спробу розкрити сутність дефініції "податковий контроль", а також з'ясувати у чому полягає взаємозв'язок між термінами "податковий контроль" та "податковий аудит".

У діючому законодавстві України не наведено юридично закріпленого визначення поняття "податковий контроль". Проте, позитивні зрушення, в принципі, уже зроблено, зокрема, в проекті Податкового кодексу та проекті Закону України "Про податковий контроль" подається визначення цього терміну.

У проекті Податкового кодексу України, глава 78 стаття 348, податковий контроль трактується як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на органи державної податкової служби України [8].

В. П. Завгородній розглядає податковий контроль у двох аспектах: як функцію чи елемент державного управління та як особливу діяльність щодо виконання податкового законодавства України. Обидва аспекти є важливими складовими податкового контролю, між якими існує тісний взаємозв'язок [9, 43].

Т. В. Василькова та С. Я. Цимбалюк наводять визначення, в якому "податковий контроль – це система заходів, що вживається контролюючими органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів". На глибоке переконання вчених, для того, щоб перевірити правильність нарахування податків, зборів, інших податкових платежів, необхідно перевірити достовірність податкової звітності платника податків. А це, на їх думку, можливо лише за рахунок здійснення податкового аудиту, який вони розглядають, як одну з форм податкового контролю, що має здійснюватися контролюючими органами. Натомість, аудитори, аудиторські фірми, як відомо, до контролюючих органів не належать [5, 215].

Ми, у певному сенсі, не погоджуємось із твердженням про те, що "податковий аудит є формою податкового контролю", і розглядаємо його, як самостійний відокремлений вид контролю, як поняття, якому притаманні спільні з податковим контролем ознаки.

Перш за все, спробуємо апелювати до точки зору Н. Г. Виговської, яка розглядає податковий контроль, як суттєвий елемент державного регулювання економіки й обов'язкову умову ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. На її думку, податковий контроль – це контроль, який здійснюється посадовими особами податкових органів через облік платників податків і об'єктів, які підлягають оподаткуванню, податкові перевірки, опитування платників й інших осіб, перевірки даних обліку та звітності, огляд приміщень і територій, де можуть знаходитись об'єкти, які підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання доходу (прибутку) [5, 25].

Дане визначення є дуже конкретизованим, що зумовлює можливість упущення автором деяких деталей. Зокрема, на даний час законодавством України призупинено дію непрямих методів оцінки доходів платників податків, однак з теоретичної точки зору, їх виключати не доцільно, проте в даному визначенні автор їх не враховує.

Н. Г. Виговська не відносить податковий аудит до компетенції податкової служби, і аргументує, що право здійснювати податковий аудит належить незалежним аудиторським фірмам.

У науковій літературі також існують думки, що поняття “податковий аудит”, у певному сенсі, дублює давно вживане поняття “податкова перевірка”. Серед прихильників цієї позиції Н. М. Малюга [5, 304]. Вона розглядає поняття “податковий аудит” [5, 304] як В. А. Онищенко [10, 11]. Зокрема, “податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов’язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків” [10, 11]. Разом з тим, податкову перевірку визначає, як процесуальну дію податкової адміністрації щодо контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів, що здійснюється шляхом співставлення фактичних даних, отриманих у результаті податкового контролю з даними податкових декларацій та інших звітних документів, що подаються платниками податків до податкових органів [11, 21].

Звичайно, з огляду саме на ці визначення, між поняттями “податкова перевірка” та “податковий аудит” практично немає відмінностей. Однак, на нашу

думку, наведені визначення дещо неадекватно характеризують дані поняття.

Н. М. Малюга не виділяє податковий аудит і серед існуючих форм податкового контролю, посилаючись на усталені у науковій літературі форми податкового контролю, як засоби вираження його змісту, а саме: “реалізація державного податкового контролю, обумовленого імперативністю податків (різні види перевірок, що здійснюються державними контролюючими органами); реалізація державного податкового контролю, обумовленого контрольною функцією податків (спостереження, моніторинг, одержання і обробка інформації щодо відхилення реальних податкових надходжень від заданих параметрів, аналіз і оцінка прийнятих рішень у сфері оподаткування, у тому числі нормативних актів та ін.)” [12, 11].

Ми, загалом, поділяємо таку позицію, адже податковий аудит не повинен належати до форм податкового контролю, оскільки він є окремим поняттям, а не складовою податкового контролю. Разом з тим, ми не заперечуємо, що зміст податкового аудиту включає окремі ознаки податкового контролю. Поміж виділених вище автором до них можна віднести спостереження, моніторинг, одержання та обробка інформації щодо відхилення реальних податкових надходжень від заданих параметрів, оцінка прийнятих рішень у сфері оподаткування.

Онищенко В. А. розглядає такі форми здійснення податкового контролю: 1) реєстрація й облік платників податків; 2) облік податків та інших обов’язкових платежів; 3) масово-роз’яснювальна робота і консультації платників; 4) проведення податкових перевірок (камеральних і виїзних), у тому числі спільні перевірки, що здійснюються декількома державними контролюючими органами; 5) аналіз фінансової звітності платників

податків та інформації, отриманої з інших джерел; 6) одержання пояснень від платників податків та інших осіб; 7) огляд приміщень і територій, які використовуються для одержання доходу (прибутку); 8) обмін інформацією з іншими державними органами, її аналіз, а також координація дій із такими органами у сфері контролю [12, 12] і стверджує, що податковий аудит не є формою податкового контролю, так як те, що вважається податковим аудитом, вже передбачено або як звичайна перевірка, або є однією із таких форм податкового контролю, як масово-роз'яснювальна робота чи консультації платників, або як аналіз фінансової звітності платників податків та інформації, отриманої з інших джерел, або як обмін інформацією з іншими державними органами, її аналіз, а також координація дій з такими органами у сфері контролю, встановлення об'єкта перевірки, організації та проведення перевірки сукупності показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, їх відповідності чинному законодавству та встановленням нормативам, встановлення правильності нарахування суми податків і зборів та повноти їх сплати до бюджету; підведення підсумків проведення перевірки, ознайомлення з її результатами та надання консультацій платнику щодо усунення та недопущення у майбутньому знайдених під час перевірки недоліків.

На наш погляд, поняття "податковий аудит" існує лише за наявності сукупності усіх форм податкового аудиту у їх взаємозв'язку. Тобто, податковим аудитом можна назвати лише ту систему відносин, які цілісно відбуваються з приводу встановлення об'єкта перевірки, організації та проведення перевірки сукупності показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання відповідності чинному законо-

давству та встановленням нормативам, встановлення правильності нарахування суми податків і зборів та повноти їх сплати до бюджету, підведення підсумків проведення перевірки, ознайомлення з її результатами та надання консультацій платнику щодо усунення та недопущення у майбутньому знайдених під час перевірки недоліків.

Ми не погоджуємось, зокрема, з тим що більшість науковців розглядають масово-роз'яснювальну роботу і консультації для платників податків як форму податкового контролю. Згідно Закону України від 4 грудня 1990 року № 509-XII "Про державну податкову службу в Україні" цей напрям роботи виділено як окреме самостійне завдання органів державної податкової служби України [13].

На думку М. Н. Малюги, немає місця податковому аудитові і серед методів податкового контролю: 1) застосування заходів впливу до суб'єктів податкових відносин, які поділяються у свою чергу на методи переконання і примусу або на прямі (адміністративні) і непрямі (економічні) методи; 2) здійснення окремих контрольних дій (методи процедурного характеру); 3) організація контрольної роботи [12, 11–12].

Цю думку ми поділяємо, оскільки податковий аудит не є методом податкового контролю. Однак, окремі методи податкового контролю застосовуються у практиці податкового аудиту, а саме: серед виділених автором до таких можна віднести методи процедурного характеру.

Податковий контроль, як форму державного контролю, розглядає М. П. Кучерявенко, за його твердженням "податковим контролем є спеціальний державний контроль, який представляє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб по перевірці виконання вимог податкового законодавства особами, що реалізують податкові зобов'язання чи

забезпечують цю реалізацію [14, 386]. За класифікацією, запропонованою Кучерявенком М. П., податковий контроль поділяється за суб'єктами на державний (здійснюється державними органами) і незалежний (здійснюється аудиторськими чи суспільними організаціями). Згідно цієї класифікації податковий аудит виділяється, як вид податкового контролю, який здійснюється недержавними організаціями [5, 386]. Тобто, до компетенції Державної податкової служби не входить проведення податкового аудиту.

В науковій літературі мають місце випадки, коли "податковий аудит" отожднюють з "ревізією" [5, 387]. Однак законодавством з оподаткування непередбачено такого виду контролю як ревізія. Дане поняття наведено в Законі України від 26.01.1993р. № 2339-ХІІ "Про державну контрольно-ревізійну службу". Одним із засобів контролю органів Державної податкової служби є перевірка фінансово-господарської діяльності платника податків, визначення якої наведено в Законі України від 4.12.1990 р. № 509-ХІІ "Про державну податкову службу". В даному законі розглянуто два види перевірок: планова виїзна та позапланова виїзна.

Плановою виїзною перевіркою вважається перевірка платника податків щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати ним податків та зборів (обов'язкових платежів), яка передбачена у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за місцезнаходженням такого платника податків чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка. Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності платника податків за письмовим рішенням керівника відповідного органу де-

ржавної податкової служби не частіше одного разу на календарний рік.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з таких обставин, які зазначено ст. 11 Закону України від 4.12.1990 р. № 509-ХІІ "Про державну податкову службу" [13].

На нашу думку, податковий аудит – це система відносин між контролюючими органами та платниками податків із приводу встановлення об'єкта перевірки, організації та проведення перевірки сукупності показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам, встановлення правильності нарахування суми податків, зборів (обов'язкових платежів) та повноти їх сплати до бюджету, підведення підсумків проведення перевірки, ознайомлення з її результатами та надання консультацій платнику щодо усунення та недопущення у майбутньому знайдених під час перевірки недоліків. Отже, з наведеного нами визначення, перевірка є лише одним з елементів податкового аудиту.

О. П. Чернявський, В. П. Хомутенко, В. В. Немченко розглядають податковий контроль як одну з форм державного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямованого на виробництво і реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. У своєму дослідженні вони доходять висновку, що податковий контроль – це окрема складова процесу управління податковою системою, що забезпечує дотримання діючого податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів

[15, 6]. Форми податкового контролю визначаються вимогами державної податкової політики, що залежно від стану економічної кон'юнктури, можуть бути або стимулюючими, або стримуючими [15, 6]. За твердженнями даних авторів податковий контроль є однією з найважливіших функцій управління, що складається з трьох взаємозалежних елементів: прогнозування або планування, регулювання і контролю.

Податкове прогнозування, розглядається як частина планування фінансів країни, що забезпечує погоджену взаємодію всіх його елементів. "На державному рівні роль податкового прогнозування (планування) визначає аналіз надходжень податків, тенденцій та чинників зростання бази оподаткування, і на цій основі визначаються обсяги податкових надходжень до бюджету. Водночас у податковому плануванні контрольний елемент – це створення умов, за яких контроль стає реальним і змістовним, а також визначається необхідність розробки податковими органами обґрунтованих нормативних документів" [15, 7].

На думку вище вказаних авторів "при здійсненні податковими органами регулюючих заходів необхідно передбачати, що їхнє виконання вимагає постійного контролю. Не слід забувати, що важливим моментом контролю є його ефективність, що залежить від вірогідності інформації про стан об'єкта контролю і можливості проведення регулюючих заходів" [15, 7–8].

Ми не схильні до даної точки зору, так як вважаємо, що податковий контроль, як і просто контроль, є складовою системи управління. Однак прогнозування (планування), регулювання і контроль ми розглядаємо не як взаємозалежні елементи податкового контролю, а як окремі складові системи управління, які між собою взаємопов'язані і кожна з цих складових має певний вплив на результати функціонування іншої.

О. П. Чернявський, В. П. Хомутенко, В. В. Немченко вважають, що податковий контроль здійснюється шляхом виконання наступних завдань:

- реєстрація та облік платників податків;
- прийом звітності;
- здійснення кабінетних перевірок;
- нарахування платежів до сплати;
- контроль за своєчасною сплатою податків, зборів та обов'язкових платежів;
- здійснення документальних перевірок;
- контроль за виконанням результатів перевірок [15, 7–8].

Поміж наведених завдань податкового контролю є і такі, які не належать до компетенції податкового аудиту, а саме реєстрація та облік платників податків, прийом звітності, здійснення кабінетних перевірок, нарахування платежів до сплати. Проте є і такі завдання, які притаманні лише податковому аудиту, наприклад, консультаційна робота.

Систему податкового контролю ці ж вчені визначають як взаємозалежну сукупність контролюючого суб'єкта, контрольних процедур і контрольованого об'єкта. Для розуміння даного визначення ними наводиться ряд понять. Контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю) – юридична чи фізична особа, що спрямовує контрольні дії на власну діяльність або на діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що знаходяться у доволішньому господарському середовищі. Контрольні дії – операції порівняння (зіставлення) показників діяльності підконтрольного суб'єкта з визначеною нормою (нормами), здійснювані контролюючими суб'єктами з метою виявлення і блокування відхилень від цих норм. Підконтрольний об'єкт (об'єкт контролю) – фізична чи юридична особа (особи), на певний вид діяльності яких спрямову-

ються контрольні дії. Предмет контролю – конкретний вид діяльності (певні фінансово-господарські операції) підконтрольного суб'єкта, на який спрямовано контрольні дії. Об'єкт контролю – доходи суб'єктів підприємницької діяльності, громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства у тій частині, в якій вони виступають платниками податків і зборів [15, 7–8].

Якщо докладно розглянути ці поняття, можна виділити ряд несумісностей. Так, у визначенні “контрольні дії” відсутня дія, яка б включала реєстрацію та облік платників податків, прийом звітностей. При визначенні терміну “предмет контролю” замість терміну “підконтрольний суб'єкт” потрібно вжити термін “підконтрольний об'єкт”, теж саме при наведенні визначення “підконтрольні дії”, термін “підконтрольний суб'єкт” варто замінити на “підконтрольний об'єкт”. Що стосується змісту викладених понять, ми не можемо їх заперечувати, так як кожний автор має на це власний погляд.

Професор Н. Є. Заяц розглядає податковий контроль, як елемент фінансового контролю та частину податкового механізму. За його визначенням податковий контроль – “це сукупність контролюючих дій, які здійснюють податкові органи у відповідності з діючим законодавством, шляхом проведення перевірки за дотриманням податкового законодавства, правильністю нарахування податків та інших обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів” [16, 120]. До завдань податкового контролю, які вже були розглянуті раніше Н. Є. Заяц відносить також розробку методичних вказівок щодо здійснення податкових перевірок та програми перевірки з врахуванням особливостей податкоплатника, а також контроль за потоком грошових засобів по горизонталі та вертикалі, що допоможе спрогнозувати об'єми, які забезпечують здійснення бюджетно-по-

даткових завдань щодо доходів на найближчу перспективу [16, 117].

Мета податкового контролю, на думку автора, заключається в забезпеченні своєчасного та повного надходження податків та інших обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів, виявлення порушень норм діючого податкового законодавства, для того, щоб компенсувати нанесений державі збиток та притягнути винних до відповідальності.

Завдання податкового контролю, його види, форми та методи, суб'єкти та об'єкти автор розглядає в залежності від рівня на якому проводиться контроль.

Н. Є. Заяц, залежно від часу здійснення податкового контролю, виділяє три його види, а саме: попередній, поточний та наступний податковий контроль.

Попередній податковий контроль відбувається на стадії формування бюджету, а також при розробці та розгляді проектів законів та інших нормативних актів, які стосуються питань оподаткування. Його ціль – запобігти можливим протиріччям у діючому податковому законодавстві, попередити податкові порушення, не допустити втрат бюджету. Дана форма контролю відіграє важливу роль і є найбільш ефективною, так як дозволяє запобігти податковим правопорушенням ще на стадії планування, тобто до початку здійснення фінансово-господарських операцій, до сплати податків та інших обов'язкових платежів. Окрім того, до попереднього контролю автор відносить облік платників податків, який ведуть органи податкової служби, перевірку нарахування податків та податкових платежів до початку їх терміну сплати до бюджету та позабюджетних фондів [16, 123]. Поточний податковий контроль відбувається на стадії заповнення фінансових документів і здійснення фінансово-господарських операцій, пов'язаних з питаннями оподаткування.

Його ціль – не допустити можливі порушення податкової дисципліни, забезпечити правильність нарахування та своєчасність сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів та інших позабюджетних фондів. Як правило, ця форма контролю проводиться бухгалтерами підприємств під час нарахування податків та інших обов'язкових платежів. Також поточний податковий контроль проводять митні органи, які стягують ПДВ та акцизи при переміщенні товарів через митні кордони країн. Вони ведуть облік нарахованих і сплачених сум акцизів та ПДВ по кожному податкоплатнику. Поточний податковий контроль дозволяє оперативно вносити зміни, не допускаючи суттєвих податкових порушень, уникаючи застосування можливих фінансових санкцій [16, 124].

Наступний податковий контроль – завершальна стадія контролю, яка має місце після завершення фінансово-господарських операцій, виконання норм податкового законодавства щодо правильності нарахування та своєчасності сплати податків і інших обов'язкових платежів до бюджетів та позабюджетних фондів, а у випадках виявлення порушень – щодо прийняття відповідних заходів з їх усунення, притягненню до відповідальності винних, погашенню завданих збитків [16, 125]. Він має ряд особливостей: виявляє недоліки попереднього та поточного податкового контролю, дозволяє усунути та відшкодувати завдані збитки, притягнути до адміністративної і фінансової відповідальності винних осіб.

Ця форма податкового контролю, на думку Н. Є. Зайца, може здійснюватись практично усіма органами, які відповідають за дотримання податкового законодавства. Вони реалізуються шляхом наступних контрольних дій:

- перевірка;
- обстеження;
- опитування податкоплатників та інших осіб;
- аналіз [16, 125].

Розглянувши запропоновані вченими форми податкового контролю, однозначно можна стверджувати, що податковий контроль здійснює багато завдань, які не належать до компетенції податкового аудиту. Спільні ознаки з податковим аудитом має наступний податковий контроль, адже у них подібні цілі і однакові засоби для їх досягнення, такі як перевірка, обстеження, опитування податкоплатників та інших осіб.

Податковий аудит розглядається як “різновидність так званої аудиторської перевірки на відповідність до встановлених вимог. Мета податкового аудиту – незалежне підтвердження інформації про результати діяльності платників та дотримання ними при цьому податкового законодавства. Іншими словами, аудит у сфері оподаткування – це незалежна експертиза правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету й позабюджетних фондів”.

Отож Н. Є. Заяц схильний до думки, що податковий аудит належить до компетенції незалежних аудиторських фірм, а не податкової служби.

Таким чином з наведених визначень податкового контролю, на наш погляд, більш точно розкрив його зміст Н. Є. Заяц. На основі наведених ним форм, ми вирішили розглядати податковий контроль на двох рівнях. На макрорівні – це система відносин з приводу розгляду та аналізу діючого податкового законодавства, а також проектів нормативно-правових актів у сфері оподаткування, з метою попередження можливих протиріч в податковому законодавстві та запобігання податкових правопорушень. На мікрорівні – це система відносин з приводу встановлення (перевірки) законності нарахування та

сплати податків, регулювання даного процесу задля недопущення втрат бюджету, притягнення до відповідальності, за наслідками порушення податкового законодавства.

Навівши власне визначення податкового аудиту та податкового контролю і розглянувши їх трактування у науковій літературі, ми дійшли до висновку, що податковий аудит та податковий контроль є окремі поняття, які мають спільні ознаки та однакові цілі. За формами здійснення податковий контроль поняття масштабніше ніж податковий аудит, проте податковий аудит не можна розглядати як складову податкового контролю, так як він містить форми не притаманні податковому контролю, а саме: консультування платників за результатами проведення перевірки. Відносно того, що податкова перевірка є теж саме, що і податковий аудит, то з наведених у діючому податковому законодавстві визначень слідує: як планова, так і позапланова перевірки є лише однією з форм здійснення, як податкового аудиту, так і податкового контролю.

В даній статті, ми зробили спробу розмежувати поняття “податковий аудит” та “податковий контроль” та показати взаємозв'язок, який між ними існує. В подальших наукових дослідженнях, ми плануємо зосередити свою увагу на визначенні ефективності організації проведення податкового аудиту в Україні у порівнянні.

Література

1. Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга та Н. І. Петренко. *Контроль і ревізія*. Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
2. *Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика*. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.
3. Жила В. Г. *Ревізія та аудит*. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.
4. Райзберг Б. А., Лозовський Л. Ш. *Современный энциклопедический словарь*. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
5. *Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції*. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 422 с.
6. Усач Б. Ф. *Контроль і ревізія*. – К.: Ін Юре, 1998. – 352 с.
7. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. *Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник*. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
8. *Проект Податкового кодексу* // www.sta.gov.ua/news.php3?9241
9. Завгородній В. П. *Налогов контроль в Україні*. – Киев: А.С.К., 2003. – 639 с.
10. *Податковий аудит: Навчальний посібник / За заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва*. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 398 с.
11. *Налогов контроль: налоговые проверки и производство по фактах налоговых правонарушений: Учеб. практич. пособие / Под ред. Ю. Ф. Кваши*. – М.: Юрист, 2001. – 540 с.
12. Онищенко В. А. *Податковий контроль (основи організації)* – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”, 2002. – 432 с.
13. *Закон України від 4 грудня 1990 р. № 509-ХІІ “Про державну податкову службу в Україні”* // www.sta.gov.ua
14. Кучерявенко Н. П. *Основы налогового права*. – Харьков: Легас, 2001.
15. *Організація та методика податкових перевірок: Навчальний посібник / О. П. Чернявський, В. П. Хомутенко, В. В. Немченко*. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 288 с.
16. Заяц Н. Е. *Теория налогов: Учебн.* – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.