

DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-19>

УДК 657.6:336.226.1(477)

Сарахман Оксана Миколаївна

кандидат економічних наук,
доцент кафедри облікових технологій та оподаткування,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8793-592X>

Шурпенкова Руслана Казимирівна

кандидат економічних наук,
доцент кафедри облікових технологій та оподаткування,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8825-2389>

Калайтан Тетяна Вікторівна

кандидат економічних наук,
доцент кафедри історії України, економічної теорії та туризму,
Львівський національний університет ветеринарної медицини та біотехнологій імені С.З. Гжицького
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4774-4990>

Oksana Sarakhman, Ruslana Shurpenkova

Ivan Franko National University of Lviv

Tetyana Kalaitan

Stepan Gzhytskyi National University of Veterinary Medicine and Biotechnologies Lviv

**МЕТОДИ І ПРИЙОМИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ
В УМОВАХ ОСОБЛИВОГО СТАНУ****METHODS AND APPROACHES OF TAX AUDIT
IN SPECIAL SITUATIONS**

Анотація. У статті досліджено методи податкового аудиту, які використовуються для контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків в умовах особливого стану. Проаналізовано їх ефективність з огляду на ризики, пов'язані з обмеженим доступом до документації, нестабільністю господарської діяльності та іншими викликами воєнного часу. Розглянуто загальнонаукові та прикладні методи податкового аудиту, зокрема документальні, інвентаризаційні, аналітичні, методи спостереження, фізичного огляду, зустрічної звірки, достовірних тверджень, що застосовуються в практиці перевірок. Надано характеристику суцільного, вибіркового та комбінованого способів перевірки, а також хронологічного, систематизованого та розрахунково-аналітичного підходів до оцінювання достовірності податкових даних. Акцентовано увагу на важливості комплексного підходу до аудиту в умовах особливого стану, що дозволяє підвищити ефективність контролю, виявити порушення та сформулювати системне уявлення про податкову поведінку суб'єкта. Дослідження має як теоретичне, так і практичне значення для фахівців, що займаються податковим контролем, аудитом і формуванням податкової політики в умовах кризових ситуацій.

Ключові слова: податковий аудит, методи аудиту, особливий стан, фінансовий контроль, документальні методи, інвентаризація, спостереження, фізичний огляд, достовірні твердження, перевірка, податкова звітність.

Summary. The article examines tax audit methods used to monitor the fulfillment of tax obligations by taxpayers in a special state of emergency and substantiates their effectiveness in view of the challenges associated with military risks, restricted access to documentation, and instability of economic activity. The study used general scientific methods (analysis, synthesis, modeling, induction, deduction) and applied tax audit methods, including documentary, analytical, inventory, observation, physical inspection, counter-reconciliation, reliable statements, questionnaires, and other techniques. The peculiarities of the application of each group of methods in the practice of tax audit are investigated, taking into account the conditions of a special state. A description of continuous, selective and combined methods of document verification is provided, and their feasibility in wartime conditions is also described. The important role of documentary sources during the period of limited access to enterprises is identified; the importance of chronological, systematic, calculation-analytical approaches to verification, as well as methods

of actual control (inventory, measurements, inspection) to ensure the reliability of tax information is analyzed. A comprehensive application of methods is proposed, which allows to improve the quality of audits, effectively respond to tax risks, and adapt the audit to the conditions of the crisis economy. The importance of using analytical models, cross-checks, and reliable statements is emphasized in the event of impossibility of obtaining complete data from the taxpayer himself, which is especially relevant in conditions of destabilization of economic processes. Effective tax audit in a special situation should be based on the integration of various control methods, an adaptive approach to verification, and an analytical assessment of the taxpayer's tax behavior. This will help identify violations, strengthen tax discipline, and ensure budget revenues in conditions of instability.

Keywords: tax audit, audit methods, special condition, financial control, documentary methods, inventory, observation, physical inspection, reliable statements, verification, tax reporting.

Постановка проблеми. В умовах особливого стану, зокрема воєнного або надзвичайного, система оподаткування стикається з новими викликами, серед яких: зниження платоспроможності суб'єктів господарювання, деструкція господарських ланцюгів, зростання тіньового сектору, ризики недостовірності фінансової звітності. У таких умовах зростає значення податкового аудиту як інструменту контролю, моніторингу та оцінки податкової дисципліни.

Адаптація методів і прийомів податкового аудиту до нових реалій є необхідною умовою забезпечення ефективного функціонування фіскальної системи. У ході перевірок податкові аудитор повинні застосовувати комплекс прийомів, які дозволять зіставити первинні, проміжні та узагальнені дані з різних джерел, виявляти невідповідності між обліковими записами й фактичними показниками, а також оцінювати рівень податкових ризиків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У працях Артюха О.В. податковий аудит розглядається як важливий інструмент державного фінансового контролю, з акцентом на класифікацію методів та організацію аудиторського процесу. У його монографії подано методичні підходи до аналізу податкової інформації та формування висновків [1; 2]. Податковий контроль, за визначенням Вінницької О.А., є системою, у межах якої методи податкового аудиту слугують ключовими інструментами забезпечення дотримання податкового законодавства. У її посібнику докладно описано методи перевірок, типи документів для аналізу та способи виявлення порушень [3]. Красота О.Г., описує економічну сутність податкового аудиту та його методологічну базу, виокремлюючи методи перевірки фінансових операцій у контексті ризик-орієнтованого підходу [4]. У дослідженні Тарашенка В.А., проаналізовано сутність податкового аудиту, його класифікацію та прийоми збору податкової інформації, зокрема документальне підтвердження, аналіз і методи порівняння [9]. Ткач Т., і Артюх О., класифікують основні інструменти податкового аудиту, визначено роль доказової бази та особливості застосування аналітичних і документальних методів [10]. Фоміна Т.В. та Пугаченко О.Б. у навчальному посібнику описали організацію перевірок, методи

збору й перевірки даних, а також процедури виявлення помилок і ризикових зон [11].

У сукупності ці джерела формують цілісне уявлення про методичний інструментарій податкового аудиту та містять практичні рекомендації для підвищення ефективності контролю. Разом із тим, підходи щодо застосування цих методів в умовах особливого стану залишаються актуальними і потребують подальшого дослідження.

Мета статті – дослідити методи податкового аудиту, які застосовують для контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків в умовах особливого стану, та обґрунтувати їхню ефективність з огляду на виклики, пов'язані з воєнними ризиками, обмеженням доступу до документації та нестабільністю господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі контролю за виконанням податкових зобов'язань застосовують різні методи податкового аудиту [2]. Під час перевірок використовують первинні, проміжні та узагальнені дані з різних джерел [1], що дозволяє податковому аудиту формувати докази та пропозиції відповідно до завдань аудиту.

Методи збору й обробки інформації, узагальнення результатів перевірок і формування висновків поділяють на дві групи: загальнонаукові та прикладні. До загальнонаукових належать аналіз, синтез, індукція, дедукція, моделювання, абстрагування, конкретизація, аналогія тощо.

До прикладних методів податкового аудиту відносять: документальні методи; аналітичні методи; методи спостереження; запити щодо діяльності платника податків; метод інвентаризації активів; метод огляду фізичного стану об'єкта аудиту; метод достовірних тверджень; метод повторного виконання перевірки; та інші (рис. 1) [5].

У процесі виконання процедур перевірки аудитор може отримати один або кілька типів даних, застосовуючи відповідні методи отримання конкретної інформації та перевірки фактичних відомостей, що відображають базу оподаткування. Особливої уваги заслуговують документальні методи аудиту в умовах особливого стану, оскільки їхнє застосування є доволі поширеним у практичній діяльності контролюючих органів у період особливого стану [4].



Рисунок 1 – Методи і прийоми, що використовують в податковому аудиті

Джерело: самостійно розроблено авторами

Документальні методи аудиту – це способи перевірки офіційних документів і неформальних записів платника податків з метою підтвердження інформації, яка включена або повинна бути включена до податкової звітності, а також для аналізу надходжень податкових платежів.

Документи є однією з найпоширеніших форм доказів, які використовують під час перевірки, оскільки вони доступні податковому аудиту для вивчення, аналізу й, нерідко, є єдиним достовірним джерелом підтвердження господарських фактів [6]. У воєнний час, коли можуть виникати перебої в обміні інформацією, обмеження доступу до підприємств або їх евакуація, документальні джерела часто залишають єдиною об'єктивною базою для проведення якісної податкової перевірки.

Перевірка фінансово-господарських операцій за ознаками включає в себе суцільний, вибірковий і комбінований методи облікових документів [2].

Суцільний метод передбачає перевірку всіх завершених операцій, відображених у первинних і зведених документах, а також їх правильність в облікових реєстрах. Через трудомісткість цей метод застосовують переважно на ділянках, де виявлено зловживання або потрібно встановити розмір збитків.

Вибірковий метод передбачає перевірку частини всієї сукупності операцій і документів з метою отримання достовірної оцінки. Це не випадкова перевірка, а цілеспрямований відбір даних, який має забезпечити виявлення суттєвих порушень.

Хронологічний і систематизований методи перевірки ґрунтують послідовність контролю облікової інформації та є важливими інструментами податкового аудиту, особливо в умовах особливого стану, коли зростає потреба в ефективному і цілеспрямованому виявленні податкових порушень [3].

Хронологічний метод передбачає перевірку документів у порядку їхнього надходження або обробки. Метод є досить трудомістким, тому його доцільно застосовувати на підприємствах із невеликим обсягом документації. Він охоплює різні види операцій і дозволяє виявити окремі помилки, зокрема порушення послідовності та своєчасності оформлення документів.

Систематизований метод полягає у перевірці документів за видами господарських операцій. Така перевірка може здійснюватися як у прямій, так і у зворотній послідовності. Вважаємо, зворотна перевірка є ефективнішою, оскільки дозволяє оперативним чином виявити найбільш суттєві порушення, що мають вплив на податкову звітність.

В умовах особливого стану хронологічний і систематизований методи перевірки набувають особливого значення, оскільки дають змогу адаптувати процес аудиту до обмеженого доступу до документації, змін у системі документообігу та

підвищеної ймовірності помилок або свідомих спотворень у звітності. Зворотний підхід, зокрема, є зручним для аудиторів, оскільки дозволяє ефективніше планувати перевірку, зосередитися на ризикових ділянках і раціонально використовувати обмежені ресурси часу та доступу.

Спостереження – це метод отримання інформації про платника податків шляхом безпосереднього оцінювання податковим аудитором господарської діяльності за допомогою власних органів чуття (зір, слух, дотик, нюх) [8]. Такий підхід дозволяє сформулювати загальне уявлення про рух матеріальних цінностей, обсяги виробництва, рівень оплати праці, організацію праці тощо. Метод спостереження є ефективним на етапі попередньої оцінки, однак потребує підтвердження іншими, більш об'єктивними доказами і в умовах особливого стану він може стати важливим джерелом первинної інформації, особливо коли інші методи контролю утруднені або тимчасово недоступні. Воно дозволяє аудиту отримати візуальне підтвердження фактичного стану об'єктів обліку, реального обсягу господарської діяльності, наявності трудових ресурсів тощо.

Інвентаризація – це метод фактичного контролю, який полягає у перевірці наявності, стану та умов зберігання товарно-матеріальних цінностей, а також у підтвердженні достовірності даних бухгалтерського обліку [2]. Вона дозволяє встановити відповідність облікової інформації фактичному стану активів підприємства. В умовах особливого стану інвентаризація набуває особливого значення, оскільки дозволяє отримати об'єктивну інформацію про стан активів підприємства в умовах дестабілізації господарської діяльності, переміщення майна, пошкодження або втрати облікової документації. Проведення інвентаризації в таких умовах допомагає не лише уточнити облікові показники, а й виявити зловживання, втрати, порушення умов зберігання, що особливо актуально для забезпечення достовірності податкової звітності.

Метод контрольно-вибіркового порівняння допомагає виявляти приховані розкрадання, порівнюючи облік надходжень і витрат з фактичними залишками [5]. Застосування методу дає змогу виявляти заниження або завищення залишків і спотворення облікових даних. Для виявлення зловживань іноді перевіряють рух цінностей за короткі проміжки часу, що потребує додаткового розслідування і пояснень від відповідальних осіб.

Контрольні обміри обсягів операцій (робіт, послуг) – метод фактичного контролю під час податкового аудиту для перевірки виконаних будівельно-монтажних робіт, об'єктів або підтвердження наданих послуг, зокрема автотранспорту [11]. Різновидом є контрольні запуски, що перевіряють фактичне використання сировини у виробництві, порівнюючи результати з технічною документацією та обліковими даними.

Фізичний огляд – один із найнадійніших методів отримання об'єктивної інформації про кількість, стан і якість активів підприємства [9]. Однак сам по собі фізичний огляд не завжди дозволяє однозначно підтвердити приналежність активів саме конкретному платнику податків. Тому результати огляду потребують обов'язкового доповнення документальними підтвердженнями, зокрема первинними обліковими документами, договорами, накладними, а також аналітичними методами оцінки вартості, технічного стану чи зношеності активів. В умовах особливого стану фізичний огляд стає ще більш важливим, оскільки дозволяє перевірити фактичну наявність активів у ситуаціях, коли доступ до облікової інформації є ускладненим або неповним через евакуацію, пошкодження майна чи втрату документації. У таких умовах фізичний огляд може бути єдиним способом оперативної оцінки майнового стану платника податків і підтвердження достовірності задекларованих показників у податковій звітності.

Для підтвердження реальності господарських операцій застосовують прийоми фактичної перевірки, зокрема анкетування – збір письмових чи усних пояснень від відповідальних осіб, що доповнює документальну перевірку [1]. Система тестування, поширена в аудиторській практиці, дозволяє оцінювати відповідність діяльності нормам (тести на відповідність) і перевіряти спрямованість процесів (тести на спрямованість).

Запит до платника податків – метод податкового аудиту, що полягає в отриманні письмової або усної інформації від платника, його посадових осіб або працівників за запитаннями аудитора [3]. На відміну від зустрічної перевірки, запит не має юридичної сили як доказ, але слугує джерелом інформації для подальшої перевірки. Опитування допомагає уточнити незрозумілі моменти в документах, технології виробництва чи системі реалізації продукції.

Метод достовірних тверджень полягає у отриманні письмової або усної інформації від незалежної третьої сторони, що підтверджує факти на запит податкового аудитора [10]. У період особливого стану він дозволяє підтвердити об'єктивність операцій, коли неможливо отримати достатньо доказів від самого платника. Наприклад, при виявленні завищених норм списання пального податковий аудитор може запросити підтвердження від сервісної організації щодо норм витрат. Метод доцільно застосовувати при оцінці майна, інтелектуальної власності, перевірці платіжних документів або технічних експертизах, особливо коли їхня вартість виправдана очікуваним результатом.

У контексті особливого стану розрахунково-аналітичні методи відіграють важливу роль, оскільки дозволяють забезпечити ефективний податковий контроль в умовах обмеженого доступу до первинної документації та ускладненого функціонування бізнесу [7]. Застосування цих методів сприяє виявленню прихованих доходів, визначенню реальних податкових зобов'язань суб'єктів господарювання, а також формуванню обґрунтованих управлінських рішень щодо адаптації податкової політики до кризових умов. Крім того, вони дають змогу оперативно реагувати на зміни економічного середовища, прогнозувати податкові надходження та мінімізувати податкові ризики.

Висновки. В умовах особливого стану ефективність податкового аудиту значною мірою залежить від комплексного використання різноманітних методів і прийомів збору, перевірки та аналізу інформації. Податковий аудит вимагає адаптації до змінених умов функціонування підприємств, обмеженого доступу до первинної документації, ускладненої логістики, втрати частини активів і нестабільного податкового середовища.

У такій ситуації пріоритетного значення набувають документальні методи, які залишаються основним джерелом доказів навіть при частковій втраті доступу до підприємства. Методи фактичного контролю – зокрема інвентаризація, фізичний огляд, контрольні обміри – дозволяють отримати об'єктивні підтвердження стану активів, виявити розбіжності між обліковими даними та реальним станом справ. Хронологічний і систематизований підходи до перевірки допомагають забезпечити цілеспрямованість аудиту й зосередити увагу на найбільш ризикових аспектах.

Методи анкетування, запитів і отримання достовірних тверджень від сторонніх осіб стають особливо актуальними, коли доступ до первинної інформації утруднений або інформація викликає сумніви. Розрахунково-аналітичні методи, своєю чергою, забезпечують глибше розуміння фінансово-господарської діяльності суб'єкта, дозволяють будувати прогнози та виявляти приховані зобов'язання.

Отже, податковий аудит в умовах особливого стану має бути гнучким, методично виваженим і зосередженим на доказовості, достовірності та оперативності. Важливо не лише виявити порушення, а й зрозуміти їхню природу, масштаб і можливі наслідки для бюджету. Такий підхід дозволить посилити фіскальну ефективність держави, зміцнити податкову дисципліну та створити прозоре податкове середовище навіть в умовах кризових викликів.

Список використаних джерел:

1. Артюх О. В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 12. С. 235–238. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55
2. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія / О. В. Артюх. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 412 с.
3. Вінницька О. А. Податковий контроль: навч. посіб. Умань: Уманський держ. пед. ун-т імені Павла Тичини. ВПЦ «Візаві». 2023. С. 131–155. URL: <https://dspace.udpu.edu.ua/handle/123456789/16474>
4. Красота О. Г. Економічна сутність податкового аудиту. *Економіка і суспільство*. 2016. №. 4. С. 343–346. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/4_ukr/56.pdf
5. Пухальський В. В. Методи податкового контролю. *Молодий вчений*. 2017. № 11(51). С. 1279–1285. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/11/307.pdf>
6. Причини проведення податкового аудиту та що він може виявити. URL: <https://safir.ua/ua/prichini-provedennya-podatkovogo-audit-ta-shho-vin-mozhe-viyaviti.html>
7. Сарахман О. М., Мороз В. П., Шурпенкова Р. К. Управління податковими ризиками: стратегічні підходи та інструменти мінімізації. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14942577>
8. Сарахман О., Шурпенкова, Р. Податкові перевірки – основний спосіб здійснення контролюючої функції органами державної податкової служби. *Успіхи і досягнення у науці (Серія: Гуманітарні науки, Право, Освіта, Управління та адміністрування, Соціальні та поведінкові науки)*. 2024. № 1(1). С. 319–328. DOI: [https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1\(1\)-319-327](https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1(1)-319-327)
9. Тарашченко В. А. Податковий аудит: підходи до тлумачення. *Ефективна економіка*. 2020. № 3. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2020/55.pdf
10. Ткач Т., Артюх О. Сутність методів та способів податкового контролю в Україні. *Universum*. 2024. № 11. С. 5–9. URL: <https://archive.liga.science/index.php/universum/article/view/1184>
11. Фоміна, Т. В. Організація і методика податкових перевірок: навч. посіб. / Т. В. Фоміна, О. Б. Пугаченко; М-во освіти і науки України, Центральнотехніч. ун-т, Кіровоград. ін-т розвитку людини. – Дніпро: Середняк Т.К., 2020. – 292 с.

References:

1. Artiukh, O. V. (2015). Podatkoviy audit yak zavdannia z nadannia dostatnoi vpevnenosti [Tax audit as a task of providing reasonable assurance]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriya: Ekonomika i menedzhment*, no. 12, pp. 235–238. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55 (in Ukrainian)
2. Artiukh, O. V. (2018). Podatkoviy audit u systemi finansovoho kontroliu: monohrafiia [Tax audit in the system of financial control: monograph], p. 412 (in Ukrainian)
3. Vinnytska, O. A. (2023). *Podatkoviy kontrol: navchalnyi posibnyk* [Tax control: textbook]. Uman: Uman State Pedagogical University named after Pavlo Tychyna, VPC “Vizavi”, pp. 131–155. Available at: <https://dspace.udpu.edu.ua/handle/123456789/16474> (in Ukrainian)
4. Krasota, O. H. (2016). Ekonomichna sutnist podatkovoho auditu [Economic essence of tax audit]. *Ekonomika i suspilstvo*, no. 4, pp. 343–346. Available at: https://economyandsociety.in.ua/journals/4_ukr/56.pdf (in Ukrainian)
5. Pukhalskyi, V. V. (2017). Metody podatkovoho kontroliu [Methods of tax control]. *Molody vchenyi*, no. 11(51), pp. 1279–1285. Available at: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/11/307.pdf> (in Ukrainian)
6. Prychyny provedennia podatkovoho auditu ta shcho vin mozhe vyavaty [Reasons for conducting a tax audit and what it can reveal]. Available at: <https://safir.ua/ua/prichini-provedennya-podatkovogo-audit-ta-shho-vin-mozhe-viyaviti.html> (in Ukrainian)
7. Sarakhman, O. M., Moroz, V. P., Shurpenkova, R. K. (2025). Upravlinnia podatkovymy ryzykamy: stratehichni pidkhody ta instrumenty minimalizatsii [Management of tax risks: Strategic approaches and minimization tools]. *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk*, no. 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14942577> (in Ukrainian)
8. Sarakhman, O., Shurpenkova, R. (2024). Podatkovi perevirky – osnovnyi sposib zdiisnennia kontroliuiuchoi funktsii orhanamy DPS [Tax audits – the main method of exercising the control function by tax authorities]. *Uspikhy i dosiahnennia u nauksi. Seriya: Humanitarni nauky, Pravo, Osvita, Upravlinnia ta administruvannia, Sotsialni ta povedinkovi nauky*, no. 1(1), pp. 319–328. DOI: [https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1\(1\)-319-327](https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1(1)-319-327) (in Ukrainian)
9. Tarashchenko, V. A. (2020). Podatkoviy audit: pidkhody do tлумachennia [Tax audit: approaches to interpretation]. *Efektivna ekonomika*, no. 3. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2020/55.pdf (in Ukrainian)
10. Tkach, T., Artiukh, O. (2024). Sutnist metodiv ta sposobiv podatkovoho kontroliu v Ukraini [Essence of methods and ways of tax control in Ukraine]. *Universum*, no. 11, pp. 5–9. Available at: <https://archive.liga.science/index.php/universum/article/view/1184> (in Ukrainian)
11. Fomina, T. V., Puhachenko, O. B. (2020). Orhanizatsiia i metodyka podatkovykh perevirok: navchalnyi posibnyk [Organization and methodology of tax audits: textbook], p. 292 (in Ukrainian)

Стаття надійшла до редакції 21.07.2025