***Артюх О.В.***

# ПОСТУЛАТИ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ: СУЧАСНА МОДИФІКАЦІЯ

Практика податкового аудиту на сучасному етапі значно випереджає її теоретико-методологічний базис, що вказує про наявність проблематики - відсутність наукового обґрунтування положень функціонування податкового аудиту. В рамках цієї публікації поглиблено розглянути всі постулати аудиту не представляється можливим, але започаткувати дослідження окремих базових положень з точки зору їх значимості у світлі вимог сучасного аудиту дуже важливо.

Вагомий внесок у дослідження адаптації постулатів аудиту зробили такі вчені, як Баранов П.П., Бардаш С.В., Бесарабов В.О., Головач В.В., Петрик О.А., Сухарева Л.О. та інші. Проте недостатньо дослідженими залишаються питання обґрунтування базових положень аудиту у контексті функціонування його сучасних видів, зокрема, податкового аудиту.

Метою дослідження є критичний огляд наукових ставлень щодо значимості окремих базових постулатів аудиту, їх сьогочасне усвідомлення та модифікація у сфері податкового аудиту.

Теорія аудиту базується на фундаментальних положеннях, засновниками яких прийнято вважати американських вчених Р. Маутца і Х. Шарафа. Для визначення об'єктивної можливості якісної та кількісної трансформації системи постулатів аудиту автори використовували вислів «tentative postulates» («tentative» - попередній, випробувальний) [4, с. 97]. Справедливість такого виразу підтверджує розвиток аудиту, в процесі якого відбувається постійне наукове переосмислення змісту постулатів, що не суперечить їх діалектичній природі. У цьому контексті доцільно проаналізувати окремі базові положення аудиту з метою удосконалення теорії аудиту та можливості фактичного впровадження його положень у вітчизняну практику податкового аудиту.

На сьогодні існують досить поширені дискусії щодо актуальності змісту класичного постулату Маутца Р.К., Шарафа Х.А «Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не

містять зумовлених таємною змовою чи інших незвичних викривлень», з авторським поясненням: «Цей постулат не звільняє аудитора від відповідальності за невиявлення викривлень, обумовлених таємною змовою або іншими аномаліями»[1, с. 89].

Ряд вчених, позитивно оцінюючи постулат, зазначає, що при плануванні аудиту не слід вважати звітність суттєво неточною та викривленою – саме таке ставлення дає право аудитору здійснювати вибіркові, а не суцільні процедури, зосередивши основну увагу на оцінці надійності системи внутрішнього контролю. Інший підхід, за судженням вчених, може безпідставно збільшувати трудомісткість аудиту та зрештою знижувати його ефективність [13, 18, с. 97], а необґрунтоване збільшення обсягу перевірки і вартості аудиту може призвести до конфлікту з адміністрацією [8, с. 18 - 21].

Дискусійним вважає зміст базового постулату Кудрицький Б.В. Висловлюючи свою позицію у власних постулатах, автор припускає високу ймовірність існування викривлень у даних обліку та звітності, призначених для перевірки, та акцентує увагу на передмові високої ймовірності - якщо не виявлені причини очікувати інше [14].

З точки зору інших вчених постулат Маутца Р.К., Шарафа Х.А. на сьогодні не можна вважати злободенним через наявність у фінансовій звітності різноманітних перекручень, у тому числі зумовлених випадками шахрайства адміністрації та персоналу підприємства [10, с. 81].

Заслуговує уваги позиція Головача В.В., який у особисто розробленому постулаті акцентує увагу на дотриманні професійного скептицизму незалежно від наявності або відсутності викривлень у фінансової звітності [9]. При цьому не можна не помітити вузьку спрямованість авторського положення через розуміння його лише в рамках функціонування фінансового аудиту, що значно обмежує сутність положення.

Узагальнення наукових підходів позволило виділити головні судження дослідників:

- повне сприйняття змісту положення у сучасних умовах контролю;

- неактуальність суті постулату та, як наслідок, власні розробки та пропозиції, які за змістом найчастіше полемічні одна одної.

Різні точки зору науковців простежуються і при визначенні передумов виникнення викривлень та їх ймовірності при перевірці предмету перевірки, ступеня відповідальності аудитора за невиявлення таких викривлень.

Ставлення до інформації та звітності, які підлягають перевірки, як до визначальних даних, що не містять викривлень, обумовлених таємною змовою або іншими аномаліями, на наш погляд, є хибним у світлі сьогоденних реалій. Така навмисна установка ставить під сумнів дотримання аудитором професійного скептицизму, генезис якого співвідноситься з філософією французького вченого Рене Декарта, який у праці «Рассуждение о методе» (1637р.), узагальнюючи головні ідеї аудиту, запропонував «правило очевидності»: «Ніколи не приймати за істинне нічого, що з очевидністю не впевнений; іншими словами, старанно уникати поспішності та упередження і включати у свої судження тільки те, що представляється моєму розуму так ясно і чітко, що жодним чином не може дати привід до сумніву» [2, с. 539]. Безперечно, що саме це правило визначає сутність скептицизму в сучасній аудиторській практиці, яке, на наше переконання, має бути покладено в основу розуміння базового постулату.

Потребує варіювань зміст постулату і в частині даних, призначених для перевірки, як-то: фінансова звітність та інша інформація. На сьогодні очевидним стає той факт, що у площині різноманіття цільових парадигм сучасного аудиту, та, відповідно, у множині його об'єктів, перевірці підлягають не тільки фінансова, а будь-яка інша (специфічна) звітність та інформація, перевірка яких дозволить надати достатню впевненість щодо предмета аудиту. Так, при проведенні податкового аудиту перевірці підлягає податкова звітність та інша економічна інформація.

Не можна повністю погодитися і з роз'ясненнями основоположників стосовно відповідальності аудитора за невиявлення викривлень у процесі аудиту: розуміння змісту постулату повинно здійснюватися з урахуванням уточнення – через ступінь встановленого аудиторського ризику. З цього приводу сприятливим, на нашу думку, є судження Кудрицького Б.В., який зазначає, що аудитор не відповідає за невиявлення викривлень, які зумовлені таємною змовою і ретельно приховані, якщо під час перевірки не було виявлено нічого, що свідчило б про їх наявність та було здійснено всі

можливі заходи для їх виявлення [14]. Саме за такою логікою варто, на наш погляд, сьогодні сприймати пояснення Маутца Р.К., Шарафа Х.А. до постулату у частині відповідальності аудитора.

Підсумовуючи вищевикладене, приймаючи до уваги значущість напрацювань попередників, вважаємо за можливе модифікувати постулат, запропонувавши його у наступній редакції: «Звітність та інша інформація для проведення перевірки приймається аудитором з належним скептицизмом».

При розкритті змісту постулату «Задовільна система внутрішнього контролю унеможливлює виникнення невідповідностей (порушень правил роботи)» або в редакції Робертсона Дж. «Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок» автори Маутц Р.К. і Шараф Х.А. визначають неможливість абсолютного усунення спотворень і помилок внаслідок людського фактору, однак, акцентують увагу на значному потенціалі системи внутрішнього контролю в частині зменшення ймовірності їх виникнення [26, с. 25].

Досконалим з точки зору теорії аудиту вважає постулат Петрик О.А., але, приймаючи за основу зміст постулату в редакції Робертсона Дж., відмічає, що задовільна система внутрішнього контролю при її ефективності не зводить до нуля аудиторський ризик, а лише зменшує ймовірність порушень. Автор відзначує, що сутність постулату полягає у оцінюванні ступеню довіри до системи внутрішнього контролю, виходячи з якого слід планувати та здійснювати аудиторські процедури [18, с. 97 - 98]. Подібне ставлення до змісту положення висловлює і ряд вчених [14, 13, с. 97].

З метою переосмислення базового постулату у контексті функціонування сучасного аудиту, зокрема, його різновиду - податкового аудиту, проаналізуємо ключові компоненти положення: система внутрішнього контролю, її задовільний стан, зменшення ймовірності порушень (невідповідностей).

Внутрішній контроль у сфері економічного контролю, як поняття, досліджувалося великою кількістю зарубіжних та вітчизняних вчених, але огляд наукових праць демонструє відсутність єдності у підходах до його визначення. Внутрішній контроль найчастіше розглядається в обмеженому контексті з виділенням окремих рис та тлумачиться, як:

- функція уповноважених органів;
- механізм у сфері управління;
- система контрольних процедур;
- спостереження (Калюга Є.В., Ісаєва І.Є.);
- перевірка;
- комплекс бухгалтерського управлінського контролю;
- форма зворотного зв'язку;
- сфера діяльності та система заходів [3].

Можна спостерігати і ставлення вчених до внутрішнього контролю як до процесу, котрий забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням та спрямований на успішне досягнення поставленої мети [3]. Така багатозначність підходів, на наше міркування, зумовлена не тільки законодавчою невизначеністю внутрішнього контролю на національному рівні, а і різноплановістю управлінської діяльності, в якої контроль виступає функцією управління.

Зазначимо, що за Глосарієм МСА внутрішній контроль також визначається як процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання [17]. Але норми стандартів жорстко локалізують цілеспрямованість господарчих суб'єктів при здійсненні внутрішнього контролю, обмежуючись лише досягненням:

- достовірності тільки фінансової звітності;

- ефективності та результативності діяльності (без врахування прогнозних новацій);

- дотримання законодавчих та нормативних актів.

Приймаючи до уваги напрацювання вчених, вимоги міжнародних стандартів та досліджуючи сутність внутрішнього контролю через визначення його головної мети (виявлення та попередження чинників, які негативно позначаються на реалізації прийнятих управлінських рішень, а також доведення результатів контролю та надання пропозицій щодо підвищення результативності бізнесу) вважаємо за доцільне запропонувати власне визначення дефініції «внутрішній контроль»: це процес, здійснюваний господарчим суб'єктом за допомогою специфічного інструментарію,

який забезпечує достатню впевненість щодо відповідності функціонування об’єкта контролю прийнятим управлінським рішенням у напрямку успішного досягнення мети та подальшого розвитку господарчої одиниці у бізнес-середовищі.

Внутрішній контроль як систему слід розглядати через його відповідність основним системним властивостям, до яких належать:

- наявність взаємопов'язаних елементів;
- цілісність, тобто, внутрішня єдність;
- властивість зберігання визначеної стійкості при впливі зовнішніх факторів;
- цілеспрямованість.

Відмітимо, що на сьогодні не існує і єдиного визначення поняття «система внутрішнього контролю», як і не існує його інституційного закріплення у національному законодавстві.

Одні науковці розглядають систему внутрішнього контролю, як:

- внутрішній порядок, правила та процедури контролю [6, с. 12];
- взаємодію елементів контролю [25, с. 202];
- сукупність організаційної структури, методик і процедур [21, с. 153].

Інші дослідники характеризують систему внутрішнього контролю в широкому розумінні – як здійснення організаційних і технологічних дій, та у вузькому – як комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур [11]. Такої ж позиції дотримується Петрик О.А., визначаючи систему внутрішнього контролю, як комплекс заходів, адміністративних та структурно-організаційних елементів, які в своїй сукупності спрямовані на упередження та виявлення помилок (порушень) (у тому числі в сфері бухгалтерського обліку і звітності), а також проведення своєчасних коригувань суттєвих помилок у процесі обробки інформації [18, с. 97].

У міжнародній практиці за підходами COSO система внутрішнього контролю представляє собою процес, здійснюваний суб'єктами контролю та спрямований на отримання гарантій по досягненню цілей в окремих сегментах діяльності. У даній концепції поняття «система внутрішнього контролю» та «внутрішній контроль» визначені тотожно - як процес, що, на наш погляд, звужує розкриття сутності системи.

За Глосарієм МСА система внутрішнього контролю зазначається як політика і процедури, прийняті керівництвом суб'єкта для сприяння в реалізації цілей керівництва [17]. Таке декларування потребує нормативного уточнення. Яку політику мали на увазі автори? Багатозначність політики обумовлює вільне тлумачення визначення системи внутрішнього контролю. Напевно, можна припустити, що в системі управління бізнесом політикою можна вважати управлінську діяльність стратегічного рівня щодо внутрішніх та зовнішніх правостосунків і взаємодій за допомогою особливого інструментарію та методів. Але така інтерпретація не вирішує однозначного розкриття сутності системи внутрішнього контролю за термінологією МСА.

Розуміння системи внутрішнього контролю визначається, на наше переконання, через призму її взаємопов'язаних елементів, дослідження яких дозволяє виділити визначальні, найбільш суттєві. Саме сукупність елементів, їх внутрішня єдність, визначена стійкість та взаємозв'язок є передумовою створення дієвої системи внутрішнього контролю для оцінки ступеню довіри до неї при здійсненні аудиту.

Дослідимо систему внутрішнього контролю через розкриття її елементів у сфері податкового аудиту.

Визначальним елементом системи внутрішнього контролю є його мета, досягнення якої слід розглядати у площині стратегічних та тактичних цілей, що виступають похідними для множини підцілей діяльності підприємства у сфері оподаткування. До основних цілей функціонування системи внутрішнього контролю можна віднести:

- дотримання законодавства у сфері оподаткування, своєчасне та адекватне реагування на його зміни;
- оптимізацію податкових платежів;
- зменшення податкових ризиків та попередження можливих санкцій у системі оподаткування.

Досягнення цілей системи забезпечується через реалізацію специфічних функцій контролю у системі оподаткування (профілактика порушень, їх виявлення, заходи щодо їх усунення, оптимізація оподаткування) та, відповідно, завдань підприємства (зокрема, у вигляді перевірок достовірності, повноти та своєчасності економічної інформації, відображеної в обліку та звітності,

оцінювання податкових платежів, експертиз податкових операцій, діагностики оподаткування при здійсненні господарських операцій).

Суб'єктами системи внутрішнього контролю прийнято вважати осіб, уповноважених здійснювати функції і процедури внутрішнього контролю (службу внутрішнього контролю /внутрішнього аудиту, уповноважених менеджерів вищого рівня компанії, позаштатних фахівців). Необхідно відмітити, що на сьогодні у теорії контролю не існує єдиної науково обґрунтованої класифікації суб'єктів внутрішнього контролю. Разом з тим, не можна не відзначити напрацювання Бардаша С.В. та Виговської Н.Г., якими здійснено суттєвий внесок у розкриття проблематики організаційно-правової ідентифікації суб'єктів внутрішнього контролю та у побудові контрольних моделей за характером взаємодії основних суб'єктів системи [5, 7].

Саме суб'єкт визначає об'єкт контролю та знаходиться в тісному зв'язку і залежності від нього. У широкому розумінні об'єктами системи внутрішнього контролю на підприємстві звичайно виступають ресурси, процеси, результати. Не визиває полеміки судження вчених, які під об'єктами контролю розуміють те, на що спрямована увага суб'єкта контролю [7, с. 221].

Як окремий елемент предмета розглядають об'єкт внутрішнього контролю Зорій Н.М. та Мельник Н.Г. [12]. У цьому сенсі зазначимо, що предмет і об'єкт, як поняття у їх вихідному тлумаченні тісно переплетені: у перекладі з латинської «об'єкт» означає будь-який предмет дослідження, тому, визначаючи предмет, досліджують, як правило, усю розмаїтість його об'єктів.

Слушною, з цього приводу, є позиція Максімової В.Ф., яка під об'єктами внутрішнього контролю вважає окремі та (або) взаємопов'язані елементи, підсистеми і системи функціонування підприємства, у тому числі система управління, на яку націлені контрольні дії. Тобто об'єктами контролю виступають безпосередньо цільові, організаційні, управлінські, економічні, інформаційні характеристики [15].

В цілому погоджуючись з логікою вчених, зазначимо, що таке визначення об'єктів властиво у широкому розумінні і внутрішньому контролю в системі оподаткування. Деталізуючи об'єкти контролю, можна виділити найважливіші (визначальні), такі як: податкова та

інша економічна інформація, що є підставою формування даних обліку та звітності у системі оподаткування.

Елементи внутрішнього контролю у їх поєднанні сприймаються через середовище контролю - оточення, яке представляє собою «процес сукупного впливу різноманітних факторів на ефективність заходів і процедур, що мають відношення до конкретної структури контролю» [7, с. 218]. Під контрольним середовищем окремі науковці розуміють обізнаність та практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримання системи контролю [11, 21, с. 153-154], та включають до середовища контролю стиль управління, процес прийняття рішень, делегування повноважень і прийняття відповідальності, етичні цінності, політику керівництва по відношенню до персоналу, відповідність служби внутрішнього контролю масштабам діяльності підприємства, внесення рекомендацій служби внутрішнього контролю в облік та звітність, наявність єдиної облікової політики та контроль за дотриманням усіх принципів, проведення звірок з дебіторами, кредиторами, податковими органами [16].

У міжнародній практиці за інтегрованими концепціями COSO та за окремими вимогами на вітчизняному рівні середовищем внутрішнього контролю визнаються існуючі в організації процеси, регламенти, структури, правила управління ресурсами

Узагальнюючи вищевикладене, можна охарактеризувати середовище внутрішнього контролю у сфері оподаткування як сукупність об'єктивних та суб'єктивних умов контролю, в яких здійснюється діяльність господарчого суб'єкта – платника податків. До об'єктивних умов відносяться чинники зовнішні (податкова політика держави, організаційно-правовий статус, форма власності, види діяльності підприємства та інші) і внутрішні (структура управління підприємства, облікова політика та інші). Власні стратегія і тактика господарчого суб’єкта у сфері оподаткування є суб'єктивними умовами внутрішнього контролю.

До основних елементів системи внутрішнього контролю у сфері оподаткування доцільно віднести управління податковими ризиками, яке передбачає діяльність, пов'язану з ідентифікацією, оцінкою податкових ризиків, їх мінімізацією, визначенням способів реагування

на ризики з метою найбільш раннього їх виявлення. Результативне управління податковими ризиками передбачає:

- здійснювання аналізу, спрямованого на вияви та розуміння ризиків;
- збір, узагальнення та розгляд інформації щодо проведення ідентифікації ризиків, яка враховує всі потенційні ризики для підприємства, як платника податків;
- аналіз та оцінювання ризиків за відповідними критеріями;
- розроблення пропозицій стосовно здійснення контрольних заходів та моніторингу впровадження їх наслідків.

Справедливо зазначено, що ризик впливає не тільки на контрольні дії, але і на можливість викликати потребу у новому розгляді інформаційних і комунікаційних питань чи методики моніторингу [7, с. 217 - 222]. У цьому сенсі цілком логічно вважати внутрішній контроль «багатовекторним, повторюваним процесом, в якому не тільки один елемент впливає на інший, а і кожний, навіть незначний елемент, може впливати і впливає на інші» [7, с. 217 - 222].

Загальноприйнято визначати засобами системи внутрішнього контролю сукупність спеціальних управлінських дій, прийомів, способів, за допомогою яких досягається мета внутрішнього контролю. Саме засоби контролю дозволяють виявляти і попереджати виникнення в стані та діяльності об’єктів і предметів контролю невідповідність вимогам нормативно-правової бази і ухваленим управлінським рішенням [23, с. 5].

При виділенні засобів внутрішнього контролю, як елементу системи, можна спостерігати інтерполяцію наукових підходів через заміщення поняття «засоби» на тотожні - процедури контролю, контрольні дії, методи й способи контролю, техніка и технологія контролю, які у теорії контролю імплементуються як:

- послідовність специфічних дій (процедури);
- спосіб дії або сукупність прийомів (метод);
- сукупність засобів (техніка);
- сукупність і послідовність методів та способів, або сукупність знань про методи здійснення процесів (технологія).

Засоби контролю знаходяться у тісному зв'язку з іншими елементами системи та взаємозалежать один від одного. Так, недоліки

середовища контролю через об'єктивні або суб'єктивні фактори можуть бути компенсовані додатковими засобами контролю.

Внутрішній контроль у сфері оподаткування відбувається в інформаційному просторі, в якому суб'єкти контролю отримують і передають податкову інформацію, необхідну для реалізації контрольних функцій. Інформаційне забезпечення, яке включає податкові законодавчі та інші нормативно-правові акти, дані облікових підсистем, внутрішні інструктивні документи, планову та іншу інформацію, забезпечує чутливість та життєздатність системи внутрішнього контролю за умови повноти, доступності та достовірності інформації, взаємозв'язку інформаційних потоків.

В цілому результативність системи внутрішнього контролю підприємства залежить від дієвого податкового моніторингу - комплексу наукових, технологічних, організаційних та інших засобів, які забезпечують систематичне спостереження за станом та функціонуванням господарчої одиниці у системі оподаткування. Процес моніторингу включає здійснення множини подібних замірів об'єкта контролю, його подальший аналіз, оцінку та співставлення отриманих наслідків для вираження певних закономірностей, тенденцій у динаміці. За допомогою моніторингу суб'єкти внутрішнього контролю мають можливість своєчасно розкрити проблеми у сфері оподаткування, податкові ризики та тенденції їх виникнення до того, як вони стануть реальними, розробити заходи податкової оптимізації.

Отже, дослідження суті системи внутрішнього контролю за елементами та умов його дієвого функціонування у сфері оподаткування дозволяє усвідомити постулат основоположників, виходячи з сучасних реалій і різноманіття видів аудиту, та відзначити, що його зміст і досі не втратив актуальності.

При припущенні, що в авторської редакції під «задовільною» системою розуміється система «достатня, прийнятна, що задовольняє певні умови та потреби», вважаємо доречним застосовувати термін «дієва (тобто здатна активно впливати)», який семантично більш релевантний у співвідношенні: система внутрішнього контролю ↔ зменшення ймовірності порушень. У цьому контексті вважаємо за припустиме модифікацію базового постулату у редакції: «Побудова

дієвої системи внутрішнього контролю у взаємозв'язку, цілісності та стійкості її елементів зменшує ймовірність порушень і помилок.

Дослідимо наступний постулат Маутца Р.К. і Шарафа Х.А. «Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивні дані щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності» або у редакції Робертсона Дж. «Послідовне дотримання GAAP приводить до точного відображення фінансового стану та результатів операцій», з припущенням розуміння за GAAP (General Accepted Accounting Principles) у широкому сенсі - як певної системи національної бухгалтерської стандартизації, тобто системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Деякими дослідниками повністю приймається цій постулат та його зміст вважається адекватним сучасним реаліям аудиту [14]. Однак при порівнянні сутності положень можна помітити їх певну невизначеність, зміщення змістовних акцентів та окремі проблемні аспекти сучасного обґрунтування.

Припустимо, що «дотримання стандартів» в інтерпретації Маутца Р.К. і Шарафа Х.А. стосується вимог, які пред'являються до фахівців підприємства з бухгалтерського обліку та звітності. Це посередньо підтверджується тезою Робертсона Дж., що саме дотримання стандартів «приводить до точного відображення фінансового стану та результатів операцій». Інакше кажучи, дотримання стандартів обліку (тобто нормативно-правових актів, які визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності), є прерогативою підприємства, його уповноважених спеціалістів в обліковій сфері.

Дотримання стандартів обліку підприємством, на наше переконання, є тільки передумовою отримання об'єктивного та точного відображення облікових даних стосовно фінансового стану та результатів господарської діяльності, що слід враховувати аудитору під час планування та проведення аудиту. Однак розгляд постулатів лише у такому вузькому контексті вимагає більш адекватного ставлення до їх змісту у відповідності до сучасних реалій. З цього приводу, слушною представляється позиція Зотова В.О., за якою автор розширює межі передумов отримання об'єктивності облікових даних через дотримання вимог не лише бухгалтерських стандартів, а всього спектру законодавчих і нормативних правил з обліку та звітності.

Однак, пропонуючи власну редакцію постулату, вчений розглядає дотримання об'єктивності у контексті лише фінансової звітності, підготовленої за відповідними вимогами [13], що, на наш погляд, значно обмежує змістовність положення.

Заслуговує уваги поглиблене дослідження Петрик О.А., яка, розкриваючи проблематику застосування міжнародних і національних стандартів обліку та звітності, аналізуючи сутність поняття «точність інформації» з точки зору інституційного закріплення, пропонує особисте визначення постулату: «Послідовне дотримання загальноприйнятих принципів обліку та постійність облікової політики дає можливість аудитору отримати точну і об'єктивну уяву про фінансовий стан і результати господарської діяльності» [18].

Варто зауважити, що у сфері функціонування податкового аудиту знаходить підтвердження актуальність базового постулату в контексті «дані фінансового стану та результатів господарської діяльності». На сьогодні при здійсненні податкового аудиту в залежності від його предмету необхідною є інформація щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності підприємства. Фінансовий стан, який є основою економічного аналізу підприємства, та, як комплексне поняття, визначається сукупністю виробничо-господарських чинників і характеризується такими показниками, як: прибутковість, платоспроможність, ліквідність, ділова активність, фінансова незалежність, виступає результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства [24, с.57 - 58].

Так, при проведенні податкового аудиту, предметом якого є податкова звітність про контрольовані операції та документація з трансфертного ціноутворення, перевірці підлягає інформація, що містить результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов господарських операцій, дані економічного аналізу, включаючи рівень рентабельності, розрахунок ринкового діапазону цін / рентабельності стосовно контрольованої операції з описом підходу до вибору зіставних операцій, під час визначення яких одночасно проводиться функціональний аналіз з визначенням ризиків сторін у відповідності до вимог ст. 39 ПКУ [19].

Отже, для проведення податкового аудиту необхідні дані щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності

підприємства, об'єктивність та точність відображення яких в обліку та звітності можливі лише при постійному дотриманні підприємством відповідних законодавчих та нормативних вимог.

Виходячи з вищевикладеного, можна запропонувати модифікований зміст класичного постулату у наступній редакції: «При постійному дотриманні підприємством відповідних законодавчих та нормативних вимог аудитор має можливість отримати об'єктивні та точні дані щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності підприємства».

Приведемо наступний постулат Маутца Р.К. і Шарафа Х.А. «Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного» або в редакції Робертсона Дж. «Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, для підприємства, що перевіряється, правильна в минулому, буде правильна і в майбутньому».

При формулюванні змісту постулату основоположниками вживається термін «справедливий», який семантично співвідноситься зі словом «справедливість», що, як етично-правова та соціальна категорія філософської науки, має багатогранний зміст. Тому застосування похідних значень поняття «справедливість» у сфері економічних відносин, зокрема, в системі фінансового контролю, на наш погляд, є недоречним, у зв'язку з цим подальше усвідомлення постулату у вітчизняній теорії аудиту проведемо, ґрунтуючись на, як найбільш сприятливої, редакції Робертсона Дж.

Розкриваючи сутність положення, Робертсон Дж. пояснює, що незважаючи на те, що при здійсненні перевірки аудитори роблять багато припущень щодо майбутнього, але їх відповідальність за прогнози на майбутнє обмежена та розповсюджена лише за рішення, прийняті аудитором на основі інформації, доступної до моменту їх прийняття. Саме з таких позицій автором пропонується розглядати достатність та доказовість інформації, бо у протилежному випадку виникає чимала невизначеність поточних рішень [20, с. 21].

Ряд вчених, поділяючи формулювання попередників, досліджує постулат у співвідношенні до принципу обліку - принципу безперервності діяльності, яким передбачено припущення, що діяльність суб'єкта господарювання має здатність до продовження і триватиме у майбутньому. Через те до дій аудитора відносяться

процедури, спрямовані на підтвердження можливості подальшого функціонування підприємства з урахуванням наявності аудиторського ризику (наприклад, у частині підтвердження припущень щодо резерву сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, оцінки строку експлуатації основних засобів та їх економічної корисності, оцінки неліквідних запасів тощо) [14, 18, с. 8].

Прийнятним, на наш погляд, представляється міркування відносно того, що аудиторська перевірка за цим постулатом не може бути останньою через необхідність подальших дій аудитора дослідити припущення щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання в майбутньому [13], однак з цим не погоджуються окремі дослідники, вважаючи, що може не бути наступної перевірки через певні фактори, але це не веде к порушенню принципу безперервності діяльності [18, с. 98]. Очевидним є той факт, що при перевірці обліку та звітності (зокрема, балансу) аудитор зобов'язаний висловити свою думку щодо достовірності окремих показників, формування яких допускає певні припущення, правильність котрих матиме підтвердження у наступних періодах, незважаючи на те, що аудиторська думка не гарантує майбутню життєздатність господарчого суб'єкта. Розуміння саме в такому контексті, на наше переконання, вказує на злободенність базового постулату. Крім того, у світлі сучасних вимог до аудиторського контролю постулат доречно розглядати і у контексті перевірки прогнозних даних економічної (зокрема, фінансової, податкової) інформації, оцінки вартості активів, стану і результатів господарської діяльності, та інших завдань з надання впевненості, з урахуванням обмеженої відповідальності аудитора. Унаочнення сутності постулату у такому сенсі, на наш погляд, найбільш обґрунтовано розкриває його сучасну релевантність.

Зміст постулату Маутца Р.К. і Шарафа Х.А. «Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями» або в редакції Робертсона Дж. «Перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор» в цілому науковою спільнотою сприймається позитивно, без численних дискусій та вважається актуальним. На думку окремих дослідників положення є теоретично

вірним [13, 14], незважаючи на окремі проблемні аспекти стосовно його дотримання в аудиторської практиці [18, с. 98].

Зазначимо, що в основі постулату закладені взаємопов'язані семантичні вирази: повноваження аудитора → перевірка → незалежний висновок. Якщо розглядати аудит, як завдання з надання достатньої впевненості, то його реалізація можлива лише у вигляді перевірки, за результатом якої аудитором обов'язково складається висновок з висловленням незалежної думки стосовно предмету аудиту відповідно до вимог МСА та вітчизняного законодавства, якими передбачена жорстка регламентація дій аудитора в аудиторському процесі. Будь-яке відхилення від норм при здійсненні аудита ставить під сумнів професійну компетентність аудитора, а це вже питання іншого порядку, або свідчить про виконання іншої діяльності у сфері аудиту. Усвідомлюючи постулат у цьому контексті, варто зазначити, що його сутність тлумачиться фундаторами в рамках лише фінансового аудиту, в процесі проведення якого перевірці підлягає тільки фінансова інформація. Така обмеженість, на наш погляд, знижує значимість аксіоми у світлі сьогоденних вимог до аудиторського контролю та потребує її певної модифікації. Враховуючи різноплановість сучасного аудиту, пропонуємо внести певні уточнення до базового постулату, виклавши його у наступній редакції: «При перевірці інформації у процесі аудиту з метою висловлення незалежної думки діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями».

Не можна не помітити тотожність поглядів основоположників при розкритті сутності постулату «Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним зобов'язанням» або в редакції Робертсона Дж. «Професійний статус незалежного аудитора покладає на нього відповідні зобов'язання». Мауц і Шараф відзначують, що «на цьому постулаті основана концепція належної ретельності, вимога ставити роботу з клієнтом вище особистих інтересів і дотримуватись стандарту професійної компетентності» [1, с. 91]. Робертсон Дж. зауважує, що «в основі положення закладені зобов'язання аудиторів як перед клієнтами, які їх наймають, так і перед третіми сторонами, які використовують аудиторські звіти» [20, с. 19 ].

Можна спостерігати деяке (не принципове) зміщення акцентів при зіставленні змістовних сентенцій «статус адекватний

зобов'язанням» та «статус покладає на аудитора зобов'язання». На наше переконання, сприятливим є висловлювання Робертсона Дж., за яким найбільш чітко визначено семантичний ряд у певному взаємозв'язку: статус аудитора → покладає на аудитора → відповідні зобов'язання.

На сучасному етапі важливість цього положення загальновизнано науковою спільнотою, та відзначено, що його дотримання вимагає від фахівців у сфері податкового аудиту додержання фундаментальних принципів професійної етики: чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки.

Отже, сучасне переосмислення класичних постулатів аудиту, та, як наслідок, їх модифікація позволили розкрити актуальність постулатів на сучасному етапі, адекватність їх застосування у сфері податкового аудиту.

## Список використаної літератури


1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.- 398 с.
2. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.
3. Артюх О.В. Внутрішній контроль на конкурентоспроможному підприємстві: проблеми визначення / О.В. Артюх, Н.М. Албу // Електронне наукове фахове видання: журнал «Глобальні та національні проблеми економіки». - Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015. - №7 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://global-national. in.ua / issue-7-2015/15-vipusk-7-veresen-2015-r/1334-artyukh-o-v-albu-n-m-vnutrishnij-kontrol-na-konkurentospromozhnomu-pidpriemstvi-problemi-viznachennya
4. Баранов П.П. К вопросу о необходимости формирования научной теории аудита / П.П. Баранов // Вестник НГУЭУ. - 2013. - № 4.- С. 84-100.
5. Бардаш С.В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки / С.В. Бардаш // Вісник Житомирського державного технологічного

університету – Житомир: ЖДТУ, 2013.- №4(66): Економічні науки. – С. 3-10.

6. Бутинець Т.А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Житомир: ЖДТУ, 2013.- №1(63): Економічні науки. – С. 12-17.

7. Виговська Н.Г. Елементи системи внутрішнього фінансового контролю: проблема ідентифікації / Н.Г. Виговська // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький: ХНУ, 2011. – № 5, Т. 1: Економічні науки – С. 217 – 222.

8. Гетокова Л.М. Аудит и сопутствующие услуги: учебное пособие / Л.М. Гетокова, В.А. Скородумов, Н.А. Чепик // СПБ: Изд-во СПБГНЄФ, 2010. – 208 с.

9. Головач В.В. Постулати аудиту / В.В. Головач // Економіка. Фінанси. Право: Інформаційно-аналітичний журнал. – 07/2012 . – N7. – С. 35-38.

10. Гончарук Я.А. Аудит: Навч. посіб. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький // 3-тє вид., перероб, і доп. – К.: Знання, 2007.- 443 с.

11. Єршова Н.Ю. Шляхи вдосконалення системи внутрішнього контролю на підприємстві [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/ 2948 / 1/Iershova _ Shliakhy%20vdoskonalennia_2013.pdf

12. Зорій Н.М. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві / Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://economics.opu.ua›files/archive/2012/No3…94-100.pdf.

13. Зотов В.О. Постулати сучасного аудиту [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ir.kneu.edu.ua:8080 / bitstream / 2010 / 4984/1/tez.%20dop.%202014.pdf

14. Кудрицький Б.В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Б.В. Кудрицький; Вищ. держ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». - К., 2007.

15. Максімова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Одеський

держ. економічний ун-т. 2006 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://disser. com.ua / content/240353.html

16. Медвідь Л.Г. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю діяльності торговельних підприємств у конкурентному середовищі / Л.Г. Медвідь, О.Д. Харинович-Яворська [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.economy. nayka. com. Ua / ? op = 1&z=3524

17. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Текст]: видання 2004 року / [Пер. з англ. мови О.В Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков].– К.:ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – 1028 с.

18. Петрик О.А. Удосконалення постулатів аудиту як важливий напрям розвитку його теорії / О.А. Петрик // Економічний вісник нац. гірничого університету : Наук. - теор. та інформ. - практ. журнал. – 07/2004. – №3 . – С. 95 - 101.

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

20. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. - М.: KPMG, Аудиторская фирм «Контакт». 1993.- 496 с.

21. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учебное пособие. – 3-е изд., перераб./ Э.А. Сиротенко – М.: КНОРУС, 2007. – 240 с.

22. Сухарева Л.О. Постулати аудиту як прояв логічної складової: теорії аудиту/ Л.О. Сухарева, В.О. Бесарабов [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com / 2 _ KAND_2014/Economics / 7_155386.doc.htm

23. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.

24. Шевчук О.Д. Аудиторська оцінка фінансового стану підприємства / О.Д. Шевчук, К.С. Чорномаз // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: економічні науки, 2012. №1 (56). – Том 4. - С. 55 – 60.

25. Шматковська Т.О. До проблематики організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства / Т.О. Шматковська, В.В. Ярош // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія

«Економіка»: збірник наукових праць / Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – Випуск 25. – С. 200 – 205.

26. Mautz, R.K., Sharaf, H. The Philosophy of Auditing: – Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. – 299 p.