

**Міністерство освіти і науки України
Одеський національний економічний університет**

О. В. Артюх

**ПОДАТКОВИЙ АУДИТ
У СИСТЕМІ
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Монографія

**Одеса
2018**

УДК 657.6:332.025.12
А 86

Рекомендовано до друку Вченою радою
Одеського національного економічного університету
(протокол № 6 від 27.02.2018 р.)

Рецензенти:

Гуцаленко Л. В., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту та державного контролю Вінницького національного аграрного університету;

Гушко С. В., доктор економічних наук, професор, перший заступник директора з науково-педагогічної і навчальної роботи Криворізького економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;

Пантелеєв В. П., доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку та оподаткування Національної академії статистики, обліку та аудиту (м. Київ).

Артюх О. В.

А 86 Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія / О. В. Артюх. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 412 с.

ISBN 978-966-289-202-4

У монографії досліджено сучасний стан та тенденції розвитку податкового аудиту в умовах зміни контрольної парадигми. Автором розкрито концептуальні, теоретико-методологічні, організаційно-прикладні аспекти функціонування податкового аудиту. Доведена доцільність його інституціоналізації в Україні та обґрунтовано перевагу створення новітньої парадигми державно-приватного партнерства в умовах імплементації податкового аудиту.

Монографія розрахована на науковців, викладачів, аспірантів, студентів, аудиторів, органів державного контролю та інших фахівців у контрольній сфері.

УДК 657.6:332.025.12

ISBN 978-966-289-202-4

© О. В. Артюх, 2018
© ОНЕУ, 2018

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	5
ВСТУП	6
Розділ 1	
СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ	
В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	11
1.1. Генезис та еволюція податкового аудиту: історичний вимір	11
1.2. Місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності	37
1.3. Концептуальні основи податкового аудиту в новітній контрольній парадигмі	65
<i>Висновки до розділу 1.</i>	82
Розділ 2	
МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ	87
2.1. Постулати в сфері податкового аудиту: сучасне прочитання	87
2.2. Принципи податкового аудиту, їх ранжування та класифікація в системі фінансового контролю	122
2.3. Взаємозв'язок основних компонентів методологічного базису податкового аудиту	146
<i>Висновки до розділу 2.</i>	173
Розділ 3	
ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ВЕКТОР	
РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ	177
3.1. Модель поетапної інституціоналізації податкового аудиту	177
3.2. Аналіз інституційних вимог до фахівців фінансового контролю в сфері оподаткування	187
3.3. Сучасна проблематика державно-приватного партнерства в системі податкового контролю	213
3.4. Модель взаємодії учасників в умовах інституціоналізації податкового аудиту	228
<i>Висновок до розділу 3.</i>	248

Розділ 4

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ МЕХАНІЗМ

САМОРЕГУЛЯЦІЇ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ 254

4.1. Стандартизація податкового аудиту:
комбінаторний підхід 254

4.2. Концептуальна модель суттєвості
податкового аудиту. 289

4.3. Визначення та систематизація ризиків
в умовах стандартизації податкового аудиту 309

Висновки до розділу 4 338

ВИСНОВКИ 345

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 347

ДОДАТКИ 401

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АПУ – Аудиторська палата України

ДФС України – Державна фіскальна служба України

ККУ – Кримінальний кодекс України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

МКОЗНВ – Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості

МСА – Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСЗО – Міжнародний стандарт завдань з огляду

МСЗНВ – Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості

МСКЯ – Міжнародні стандарти контролю якості

МССП – Міжнародний стандарт супутніх послуг

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності

МФК / IFC – Міжнародна Фінансова Корпорація

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ПДВ – Податок на додану вартість

ПДФО – Податок з доходів фізичних осіб

ПКУ – Податковий кодекс України

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

РМСАНВ – Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

РМСЕБ – Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів

СВК – система внутрішнього контролю

ВСТУП

Найважливішою функцією інституційних структур держави є контроль, який виступає гарантом ефективності здійснюваних економічних реформ, і є одним з головних інструментів боротьби з правопорушеннями і корупцією в економічній сфері. В умовах ринкових перетворень провідна роль в системі фінансового контролю відведена аудиторської діяльності з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Одним із нових, найбільш популярних видів аудиторської діяльності в сфері оподаткування, який на сьогодні активно впроваджується в вітчизняну практику суб'єктів господарювання, є податковий аудит. Проблеми його становлення та розвитку в умовах інституційної невизначеності зумовили актуальність наукового пошуку.

Проблематиці теоретичних основ аудиту в сфері оподаткування присвячено фундаментальні праці вітчизняних дослідників: І. І. Андрощук, А. А. Василькової, Т. С. Воїнової, О. І. Малишкіна, Т. О. Меліхової, О. А. Петрик, Л. В. Ревуцької, І. Є. Риженко, В. В. Рядської; зарубіжних авторів: І. О. Бажина, О. С. Іванової, М. П. Кашириної, Д. Б. Квитка, І. О. Кислої, Н. С. Косової, Т. І. Кришталевої, Н. Т. Лабинцева, О. О. Луговкиної, Д. В. Орлова, Л. А. Печерської, І. В. Попова, І. Б. Шурчкової, Н. О. Яруткиної.

Вагомий внесок у розкриття проблемних питань сучасного обґрунтування методологічних засад податкового аудиту зробили вітчизняні вчені, такі як: П. П. Баранов, С. В. Бардаш, В. П. Бондар, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Р. М. Воронко, В. В. Головач, О. Ю. Голуб, М. Б. Гупаловська, Л. В. Гуцаленко, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, С. В. Івахненко, Р. Р. Кулік, В. Ф. Максимова, Н. М. Малюга, М. І. Мельник, Л. В. Нападковська, О. Є. Найденко, В. В. Немченко, В. П. Пантелєєв, Н. І. Петренко, В. Ф. Піхоцький, Н. М. Проскурина, Ю. Б. Слободяник, В. Є. Слюсаренко, О. В. Сметанко; та зарубіжні: М. А. Азарська, Л. І. Вороніна, А. М. Новиков, Я. В. Соколов.

Процеси інституціоналізації контролю в цілому та аудиту зокрема досить плідно простежувалися в працях українських вчених, таких як: С. В. Беренда, Т. І. Єфименко, Г. М. Давидов, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська, Н. Г. Кондрашова, І. Г. Костирко, О. Л. Макеєва, Б. В. Мельничук, Г. В. Сиротюк, Л. П. Петришин, А. А. Пономаренко, Ю. В. Райта, Т. В. Усюк, І. В. Ховрак, А. С. Шолом; зарубіжних авторів: О. В. Іншакова, Г. Б. Клейнера, В. В. Панкова, Д. П. Фролова, Дж. Ходжсона. Вагомі напрацювання дослідників у цьому напрямку стали логічним підґрунтям для дослідження еволюції податкового аудиту в умовах інституціональних перетворень.

Питання взаємодії фахівців контрольної сфери в площині відновлення соціально-економічного розвитку країни, проблемні аспекти державно-приватного партнерства в системі оподаткування аналізувалися в працях вчених та фахівців-практиків, таких як: Д. А. Артеменко, Д. Г. Бачурин, Ю. В. Касперович, Н. М. Левченко, К. П. Проскура, В. Я. Політило, Т. С. Самарська, Л. Г. Церетелі та інших.

В умовах нагальних потреб зміни сучасної парадигми фінансового контролю (за його складовими) актуальною виявляється проблематика стандартизації податкового аудиту, дослідження якої не можуть не ґрунтуватися на працях відомих зарубіжних вчених-економістів: А. А. Адамса, Е. А. Аренса, В. М. О'Рейлі, Дж. Робертсона. Змістовні компоненти стандартизації розглядалися вітчизняними дослідниками: О. І. Баланською, М. Ю. Галіч, Т. О. Каменською, Коломієць Г. М., С. П. Лозовицьким, Р. С. Михайловим, Т. В. Мултанівською, В. І. Надрага, В. О. Пономаренко, І. М. Посоховим, А. М. Яресько та іншими фахівцями.

Оцінюючи належним чином цінність розробок попередників не можна не відмітити, що на сьогодні залишаються відкритими питання інституціоналізації податкового аудиту. Системного дослідження потребує проблематика вирішення концептуальних, теоретико-методологічних та організаційно-методичних засад податкового аудиту, враховуючи його інтеграційні властивості в сфері фінансового (державного та недержавного) контролю.

Головною метою монографії є вирішення проблематики інституціонального становлення податкового аудиту шляхом комплексної розробки його теоретико-методологічного базису, визначення організаційно-методичних засад податкового аудиту як особливого виду аудиторської діяльності в системі фінансового контролю. Реалізація цієї мети забезпечує вирішення важливіших завдань теоретичного та прикладного характеру.

Структура монографії підпорядкована поетапному розкриттю теми дослідження. Перший розділ монографії присвячений дослідженню теоретичних основ податкового аудиту. Результати ретроспективного аналізу ефективності функціонування податкової системи країни та аудиторської практики в сфері оподаткування дозволили розкрити генезис податкового аудиту; систематизувати передумови його виникнення, визначити місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності.

У рамках розкриття концептуальних засад визначено місія податкового аудиту, його основна мета, взаємопов'язані цілі (підцілі) та їх інтеграційні властивості, предмет, об'єкти, функції податкового аудиту. Доведено, що при певному перетворенні цільової парадигми державної податкової політики спостерігатиметься цільова узгодженість державного та недержавного контролю в сфері оподаткування (інтереси держави ↔ інтереси користувачів податкової інформації), зокрема, у частині: дотримання податкової дисципліни; профілактики порушень у податковій сфері; встановлення оптимального рівня оподаткування.

У другому розділі монографії вперше: обґрунтована новітня парадигма усвідомлення головних категорій методологічного базису податкового аудиту в системі фінансового контролю; запропонована модифікація аудиторських постулатів, які в новітньому прочитанні можна назвати філософією податкового аудиту; надані класифікаційні моделі принципів, методів, методичних прийомів, процедур у сфері податкового аудиту за ступенем узагальнення; побудована модель теоретико-методологічної трансформації при здійсненні фінансового контролю за видами (податковий аудит).

Доведено, що інституційне становлення податкового аудиту, яке досліджувалося в 3 розділі монографії, має ґрунтуватися на визначальних концепціях інституціоналізації фінансового контролю у взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами з врахуванням економічних, політичних, соціальних, культурних, психологічних та інших факторів його регулювання.

Авторська розробка поетапної моделі інституціоналізації податкового аудиту дозволила висвітлити його інституційне формування за відповідними стадіями та констатувати, що саме податковий аудит має стати тим інститутом, який врівноважить відносини учасників контрольного процесу в області оподаткування, врахує інтеграційну природу цих стосунків.

У монографії виявлена проблематика гармонійного співіснування фахівців незалежного аудиту при виконанні завдання з надання достатньої / обґрунтованої впевненості в сфері оподаткування і органів податкового контролю при здійсненні документальної перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства. Встановлено, що на сьогодні взаємодія між учасниками, яка зводиться лише до співробітництва в сфері проведення семінарів, круглих столів, консультацій, вже не задовольняє очікування суспільства в системі податкового контролю. Такий стан речей вимагає переосмислення державно-приватних взаємостосунків в новітній парадигмі дотримання паритету інтересів сторін через встановлення особливих правил лібералізації та податкової дерегуляції контрольного процесу з впровадженням їх в сучасну практику податкового аудиту.

Імплементация запропонованої автором функціональної моделі взаємодії учасників контролю в сфері оподаткування дасть змогу в заданих межах підвищити ефективність податкового адміністрування та реалізувати фінансові інтереси держави при дотриманні паритету інтересів платників податків.

У четвертому розділі монографії при дослідженні стандартизації податкового аудиту в умовах інституційних перетворень

розроблена концептуальна модель стандартизації. Розкрита значущість впровадження в систему податкового аудиту зовнішньої стандартизації, в рамках якої створена модель послідовності виконання податкового аудиту та обґрунтована доцільність подальшого розроблення внутрішніх стандартів з метою деталізації процедур податкового аудиту.

Дослідження суттєвості як головної змістовної компоненти стандартизації дозволили встановити її значимість, розробити загальну концепцію суттєвості в умовах функціонування податкового аудиту та довести, що в системі інформаційного забезпечення податкового аудиту, який містить в собі інтеграційні риси (завдань з надання обґрунтованої впевненості та державних податкових перевірок) поняття «суттєвість» усвідомлюється як властивість податкової інформації (інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення призводить до недостовірних показників обліку та звітності в системі оподаткування, на підставі яких невірно визначатимуться податкові платежі платника податків).

Податковий аудит як різновид аудиту має базуватися на ризик-орієнтованому підході, тому в роботі необхідну увагу приділено ризику, який знаходиться в нерозривному обернено пропорційному взаємозв'язку з суттєвістю. Обґрунтовано, що сучасне усвідомлення ризику та його складових має відбуватися на підставі комплексного підходу до всього механізму функціонування податкового аудиту.

Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що проблемні питання, які розглядаються в роботі, мають переважно дискусійний характер, що уможливило подальший науковий пошук у заданому напрямку.

Монографія може бути корисною для науковців, аспірантів, студентів, аудиторів та інших фахівців облікової та контрольної галузі, які досліджують проблеми становлення та розвитку податкового аудиту.

Розділ 1

СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Генезис та еволюція податкового аудиту: історичний вимір

Метою виконання даного параграфу є дослідження передумов виникнення податкового аудиту, його походження, становлення та тенденції розвитку у системі недержавного фінансового контролю через ретроспективний аналіз ефективності податкової системи країни та аудиторської практики у сфері оподаткування, враховуючи сучасні міжнародні тенденції з питань незалежного податкового контролю.

Найважливішою функцією держави і його інституційних структур є контроль, який виступає гарантом ефективності здійснюваних економічних реформ і є одним з основних інструментів боротьби з правопорушеннями та корупцією в економічній сфері. В умовах ринкових перетворень провідна роль у загальній системі незалежного фінансового контролю відведена аудиторської діяльності з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Аудиторська практика України показує, що на сучасному етапі в загальному обсязі аудиторської діяльності значна частина належить послугам з перевірки обліку та звітності у системі оподаткування. Підтвердженням фактичного впровадження в професійну діяльність аудиторів терміну «податковий аудит» служать контентні багатьох аудиторських компаній України, які розміщені на їх офіційних веб-сайтах у соціальних мережах, щодо надання аудиторських послуг у сфері оподаткування. У зв'язку з тим, що податковий аудит у практиці господарчих суб'єктів набирає все більшої популярності, відправною точкою дослідження повинен стати аналіз його виникнення та становлення у системі незалежного фінансового контролю.

Генезис податкового аудиту важливо досліджувати через призму еволюції відносин у сфері аудиторської діяльності (мікрорівень) та в контексті незалежного контролю в системі оподаткування, як складової фінансового контролю (макрорівень), без відриву від історичних подій, що обумовлювали цей процес.

Підґрунтям появи та розвитку податкового аудиту у професійній аудиторській практиці є недостатня ефективність податкового контролю в системі державної регуляторної політики України.

Україна пройшла достатньо довгий шлях, поки податки ввійшли в економіку і стали дзеркалом формування бюджету і регулятором підприємницької діяльності. З проголошенням незалежності України на теренах трансформаційних змін податкової політики розпочалося нова історія її податкової системи.

З введенням в дію Закону України «Про державну податкову службу в Україні» за № 509-XII від 04.12.1990р. за органами державної податкової служби закріплюється зобов'язання здійснення контролю за додержанням податкового законодавства платників податків.

Законом України «Про систему оподаткування» за № 1251-XII від 25.06.1991 р. фактично імплементована нова система оподаткування, проголошені принципи податкового регулювання, збільшений склад органів контролю іншими державними органами в межах законодавчих повноважень.

На етапі становлення податкової системи (1990-1995 р.) активно розробляються та вводяться в дію законодавчі акти по справлянню податків.

Але ринкова трансформація економіки країни з притаманними властивостями цього періоду як: падіння виробництва, гіперінфляція, стрімке зменшення бюджетних надходжень та бюджетний дефіцит, зростання зовнішнього боргу, визначала тільки фіскальний вектор формування податкової системи. Її новації мали характер економічно нераціональний та безсистемний через відсутність єдиної наукової обґрунтованої концепції розвитку з врахуванням нагальних економічних перетворень у перехідний період.

Саме в цей час з введенням в дію Закону України «Про аудиторську діяльність» за №3126-XII від 22.04.1993р. зароджується незалежний фінансовий контроль у формі аудиторської діяльності за напрямками:

- аудит – як перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- інші регламентовані послуги у сфері аудиторської діяльності.

Визначально аудиторська діяльність спрямована на досягнення мети – захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Але на законодавчому рівні пріоритетною сферою діяльності оголошено саме контроль щодо достовірності фінансової інформації у вигляді перевірок бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності, що зумовлено рядом чинників об'єктивних (періодичні зміни діючого законодавства в обліковій сфері та неоднозначність тлумачення його окремих положень, складність фінансової інформації про економічні процеси, наявність різних взаємопов'язаних галузей економіки, які потребують неупередженої інформації) та суб'єктивних (недостатня кваліфікація фахівців у сфері обліку, невідповідність інтересів працівників з обліку та звітності та засновників, для яких призначена фінансова інформація). Але зосередження законодавчих вимог на підтвердження відповідності лише однієї облікової підсистеми (фінансової) одразу ж породили питання універсальної орієнтації аудиту в галузі економічного контролю.

У цей же період спостерігається зіткнення вітчизняного бізнесу з проблемами податкового характеру: нестабільне податкове законодавство, різноманітність податків, складність податкових розрахунків та звітності, некомпетентність фахівців, низький рівень податкових консультацій, невпевненість у результатах державного податкового контролю та недовіра до дій фіскальних органів. Тому у платників податків в процесі господарської діяльності виникає потреба у співпраці з незалежними висококваліфікованими практикуючими спеціалістами не тільки у сфері різного роду консультаційних

послуг з оподаткування, але і у частині отримання достатньої впевненості щодо достовірності обліку та звітності у системі оподаткування.

Не викликає сумнів, що фінансова успішність господарюючого суб'єкта тісно пов'язана з податковим навантаженням бізнесу, суттєвістю його податкових ризиків, що обумовлює виникнення та розвиток податкового аудиту. Саме на нього зацікавленими користувачами покладається завдання отримання повної, достовірної та об'єктивної інформації про правильність обчислення податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства, від чого, у свою чергу, нерідко залежать функціонування і розвиток підприємства у ринковому бізнес-середовищі. Справедливо відмічено, що від того, наскільки ефективно підприємство вирішить податкові проблеми при формуванні стратегії свого розвитку, залежать можливості не тільки його економічного зростання, але й суспільного виробництва в цілому [1]. При цьому суб'єкт господарювання вільний у виборі аудитора, термінів проведення аудиту та має можливість самостійно виправити недоліки та сплатити у бюджет відповідні податкові платежі за результатами аудиту. З іншого боку, аудиторські фірми (аудитори) змушені розробляти і пропонувати у відповідності із запитами ринку затребувані споживачами нові види аудиторських послуг.

Ці обставини стали підґрунтям переосмислення класичного аудиту та передумовами виникнення окремого напрямку аудиторської діяльності – податкового аудиту.

Податкова система країни цього часу в контексті кардинальних економічних перетворень потребує реформ. Поштовхом для істотних змін у напрямку коригування податкової політики з'явилися введені в дію законодавчі акти – Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31.07.1996р. № 621/96 та Постанова Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики в Україні» від 04.12.1996р. №561/96-ВР, в яких визначалися принципи побудови та реформування податкової системи. Починаючи з цього

періоду йде пошук найбільш ефективних важелів щодо вдосконалення роботи податкових органів, їх докорінної модернізації.

Відповідно до Указу Президента України «Про створення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» від 22.08.1996р. № 760/96, Постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України» від 15.11.1996 р. № 1385 розпочато функціонування Державної податкової адміністрації України, що явилось предтечею розробки у 1997 р. Концепції та Стратегічного напрямку розвитку державної податкової служби України.

На цьому етапі відбуваються численні безсистемні зміни у податковому законодавстві стосовно справляння податків та інших обов'язкових платежів (у частині зниження розмірів ставок, розширення бази оподаткування, скорочення і скасування пільг при визначенні об'єктів оподаткування), при незмінному чиннику – фіскальної домінанті у роботі податкової служби.

Позитивним явищем цього періоду є спроба влади послабити надмірне державне втручання в підприємницьку діяльність суб'єктів господарювання, що перешкоджало економічному зростанню країни в цілому. Так, у 1998р. з наданням чинності Указу Президента України «Про деякі заходи щодо дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998р. №817/98 на законодавчому рівні були задекларовані обмеження в діяльності органів виконавчої влади під час проведення перевірок фінансово-господарської діяльності платників податків, але водночас розширено перелік контролюючих органів, за яким право проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності мають також:

- митні органи (стосовно сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються у разі ввезення / пересилання товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону);

- органи державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби та органи державної податкової служби в межах їх компетенції (стосовно бюджетних позик, позик та

кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів позабюджетних фондів, а також належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів).

Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. за № 727/98 було запроваджено спрощену систему оподаткування для суб'єктів малого підприємства, що в цілому сприяло розвитку малого бізнесу та дійовому використанню його можливостей у національній економіці держави. З цього часу поступово розпочинається економічне зростання країни. Збільшується частка прибуткових компаній, простежується позитивна динаміка темпів покращення бізнесу малих підприємств.

Посилення фінансового фактору у податковій політиці країни позначається з 01.04.2001р. з введенням в дію Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. за № 2181-III, яким встановлюються жорсткі заходи щодо погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та нові підходи стосовно примусового стягнення податкової заборгованості, упроваджуються перелік та компетенції контролюючих органів, до яких залучаються також органи Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Нормативно розширюються повноваження контролюючих органів у сфері здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування обов'язкових платежів та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу із застосуванням непрямих методів перевірки.

До позитивних сторін цього законодавчого акту можна віднести податкові роз'яснення щодо конфлікту інтересів, при якому у разі неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів остаточне рішення приймається на користь платника податків (пп. 4.4.1 п. 4.4 ст. 4). Але, як свідчить практика, правило конфлікту інте-

ресів та презумпція правомірності рішень платників податків за час дії цього закону довели свою нежиттєздатність через часте та повне його ігнорування як податківцями, так і судами перших інстанцій. У більшості випадків, на жаль, платникові податків доводилося відстоювати свої позиції через процедуру апеляційного узгодження.

Для узагальнення десятирічної практики реформування податкової системи країни доречним розглянути дослідження у сфері оподаткування МФК / IFC – члена Групи Всесвітнього Банку, яка проводила опитування вітчизняних підприємств у 2000 р. з метою реалізації Проекту сприяння підприємництву в Україні.

Опитування суб'єктів підприємницької діяльності показало, що найбільші перешкоди, з якими вони стикаються при веденні бізнесу, це – сфера вітчизняного оподаткування.

Розподіл відповідей респондентів та оцінка перешкод, пов'язаних з оподаткуванням, деталізовано в діаграмі (рис. 1.1).

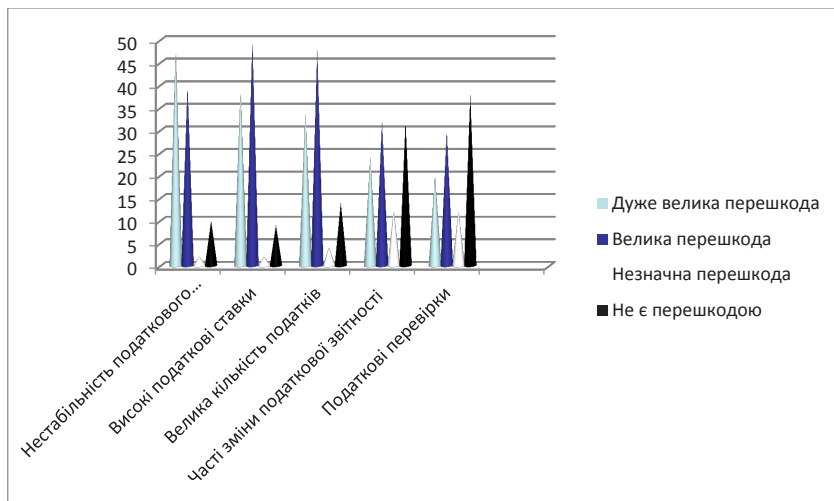


Рис. 1.1. Перешкоди, пов'язані з оподаткуванням

Джерело: розроблено за даними Звіту МФК / IFC [2]

Найбільш занепокоєння у суб'єктів господарювання у цьому періоді викликає частота змін у податковому законодавстві та вимогах до податкової звітності. Тільки за 2000 рік у нормативні акти стосовно оподаткування внесено більш 100 кардинальних змін та доповнень, не включаючи внутрішніх розпоряджень державних органів або іншого податкового регулювання на місцевому рівні. Податковій системі цього періоду властиво і надмірне навантаження.

За даними дослідження перехідних економік, проведеного Європейським банком Реконструкції та Розвитку, Україна посідає друге місце серед країн Східної Європи та СНД за кількістю основних загальнодержавних податків [2, с. 48].

Середня кількість утриманих податків від підприємств у бюджети різних рівнів в залежності від галузі економіки наведені в табл. 1.1.

Отже, в середньому кожне українське підприємство протягом року сплачувало 11 різних податків, найбільш питому вагу по їх сплаті займають підприємства промисловості. Дані анкетування респондентів показали, що на вітчизняному підприємстві за 2000 рік здійснювалося в середньому 14 податкових перевірок тривалістю 26 днів з їх неоднорідною кореляцією на регіональному рівні.

У ході анонімного опитування керівників підприємств щодо тіньового бізнесу встановлено, що в цілому середній обсяг прихованих продажів у 2000 році складав приблизно 16 % (найвищий рівень в торгівлі, громадському харчуванні та будівництві – більш 20 %) [2] з наступним розподілом у містах (табл. 1.2).

Проблеми оподаткування того часу є найбільшим регуляторним тягарем для вітчизняних підприємств, який примушував їх залишати легальний бізнес і сприяв подальшому розквіту тіньової економіки з усіма відповідними складовими, як корупція, відсутність інвестицій, нерівні умови конкуренції та відсутність адекватного реагування на сигнали ринку.

Отже, податкову систему першого десятиріччя її становлення та розвитку можна назвати теоретично необґрунтова-

Таблиця 1.1

Податкове навантаження: результати опитування

Назва показників	Кількість податкових платежів, нарахованих підприємствам у 2000 році				За кількістю працюючих на підприємствах			
	За способом утворення підприємств							
	Державні	Приватизовані	Новостворені (недержавні)		До 50	51-250	Понад 250	Середнє значення
01	02	03	04	05	06	07	08	
Галузь								
Виробництво	12,8	13,0	10,4	10,0	12,6	14,3	12,1	
Будівництво	10,1	12,7	10,1	10,0	11,5	16,8	11,2	
Транспорт	12,9	12,4	9,4	10,3	12,5	12,7	11,8	
Телекомунікації	11,2	9,0	8,8	8,4	17,0	13,0	9,1	
Торгівля	10,2	11,2	9,5	9,7	12,2	14,7	10,0	
Громадське харчування	8,4	9,4	8,8	8,7	12,0	-	9,0	
Інші послуги	10,7	9,8	8,6	7,5	11,8	13,5	9,5	
Середнє значення				9,4	12,4	14,2		
Кількість працюючих на підприємстві								
До 50	10,1	9,9	9,1		9,4			
51-250	11,6	12,6	12,4		12,4			
Понад 250	13,1	14,5	16,6		14,2			
Середнє значення	11,8	12,2	9,7		11,1			

Джерело: складено за даними Звіту МФК / IFC [2]

Таблиця 1.2

Риси тіньового бізнесу: результати опитування

Назва міста	Середній обсяг прихованих від оподаткування продажів, %							Податкові перевірки (середній показник)		
	До 10	11-20	21-30	31-40	41-50	51-60	> 60	Середнє значення	Кількість, шт.	Тривалість, дні
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11
Вінниця	49,2	19,0	9,5	9,5	4,8	-	7,9	11,2	16,9	27,6
Дніпропетровськ	39,0	14,3	15,6	6,5	15,6	3,9	5,2	20,5	17,0	32,9
Донецьк	41,8	12,7	10,9	12,7	12,7	3,6	5,5	11,5	14,0	28,2
Житомир	49,2	16,9	8,5	13,6	8,5	3,4	-	20,7	21,4	32,5
Івано-Франківськ	46,2	13,5	11,5	17,3	5,8	3,8	1,9	23,1	10,1	23,7
Київ	39,0	15,8	13,7	8,9	8,9	3,4	10,3	12,3	12,9	26,7
Кіровоград	18,9	8,1	13,5	13,5	18,9	8,1	18,9	29,6	16,0	26,1
Львів	33,3	16,7	15,4	9,0	9,0	6,4	10,3	18,7	11,3	23,4
Одеса	27,6	17,2	11,5	8,0	17,2	5,7	12,6	18,4	16,0	33,2
Полтава	33,9	12,5	12,5	8,9	12,5	16,1	3,6	16,9	21,1	36,3
Харків	34,0	14,0	19,0	12,0	10,0	6,0	5,0	22,6	15,7	27,7
Чернівці	41,7	21,7	3,3	5,0	13,3	6,7	8,3	20,9	17,3	26,4
Загалом	37,3	16,5	14,3	9,5	10,3	5,3	6,7	15,8	14,4	26,6

Джерело: складено за даними Звіту МФК / IFC [2]

ною, надмірно фіскальною, нестабільною, а тому – недостатньо ефективною.

З прийняттям у 2001 році Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України до 2013 року, реформування податкової системи стало відбуватися у напрямку модернізації управління системою оподаткування. У цей період декларується етична цілеспрямованість державних органів на досягнення ефективної роботи з платниками податків через низку введених в дію нормативно-правових документів, як-то: Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України; Концепція управління персоналом Державної податкової служби України на 2006-2010 роки; Кодекс честі робітника Державної податкової служби України; Концепція удосконалення організаційної структури органів Державної податкової служби України.

У 2008 році підписано Меморандум про створення сприятливого податкового клімату між Українським союзом промисловців і підприємців і ДПА України з метою побудови партнерських відносин з платниками податків.

Але, незважаючи на прийняті законодавчі новації, погодимося з думкою дослідників з приводу того, що вітчизняна система оподаткування залишається однією з найбільш складних і найменш ефективних не тільки серед країн європейського регіону, а й у глобальному масштабі, що регулярно підтверджують міжнародні звіти та рейтинги, дослідження вітчизняних економістів, а також оцінки інвесторів, що працюють в Україні [3]. В рейтингу податкових систем Paying Taxes 2010, підготовленим Світовим Банком спільно з Price Waterhouse Coopers, українська система оподаткування виявилася однією з найобтяжливіших у світі: 181 місце із 183 досліджуваних країн [4, с. 77-88]. В Україні загальна ставка оподаткування в 2010 році становила 57,2% прибутку підприємства, загальна кількість виплат – 147, кількість витраченого часу на здійснення виплат – 736 годин. Для порівняння: в Росії витрачають на оплату 11 податкових платежів 320 годин і 48,3 % прибутку (103 місце). На сплату 50 податків у Вірменії (157 місце) потрібно затратити 581 годину

при податковій ставці – 40,7 %. У США на сплату 10 податків витрачалося 187 годин при загальній податковій ставці 46,3 % прибутку (59 місце), в Японії відповідні показники становили: 13, 355 та 55,7 % (119 місце) [5].

Результати досліджень податкового навантаження в Україні та за кордоном показали, що загальна податкова ставка (відсоткове співвідношення всіх сплачених податків і зборів до суми прибутку) на рівні 57,2 % майже як у Японії (55,7 %) не враховує тінізацію економіки в Україні та реальні вимоги до платників податків.

За статистикою Міністерства фінансів України визначено, що більш 80% підприємств України порушують податкове законодавство [6]. Практика свідчить, що незаконна мінімізація оподаткування зумовлена рядом таких факторів, як: недосконале податкове законодавство (зокрема, неоднорідність, складність, недостатня узгодженість законодавчих норм, відсутність єдиної термінології, частота застосування норм непрямої дії); складність та різноманітність видів оподаткування; високе податкове навантаження; низький кваліфікаційний рівень учасників податкових відносин; наявність корупції у податковій сфері.

Оцінюючи податкові стосунки в Україні на цьому етапі, більшість науковців та фахівців-практиків сходяться в тому, що основною рисою податкової системи є її надмірна фіскальна направленість та неефективність [7, с. 214].

З введенням в дію ПКУ з 2011 року почався новий етап реформування вітчизняної системи оподаткування у напрямку її гармонізації та адаптації до вимог європейського законодавства. Новацією цього періоду також можна назвати злиття основних контролюючих органів у сфері оподаткування. Так, для забезпечення реалізації податкової політики, політики в сфері митної справи та вирішення проблеми дублювання державними органами функцій і повноважень один одного на підставі Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» № 726 від 24.12.2012 р.

утворено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України, а 21.05.2014 р. постановою Кабінету Міністрів України № 236 «Про Державну фіскальну службу України» на базі Міністерства доходів і зборів України створено ДФС України.

Отже, на законодавчому рівні проведена спроба побудувати гармонійні відносини між платниками податків та державою у напрямку лібералізації фіскальної системи контролю.

Не можна не погодитися з тим, що українці сподівалися на Кодекс, який би віддзеркалював традиції чинної податкової системи, відповідав тенденціям розвитку та акумулював найкращі здобутки міжнародного досвіду, зокрема країн Європейського Союзу, оскільки саме цей шлях обрала України ще у 1994 році, уклавши Угоду про партнерство та співробітництво із Європейським Союзом [8], але в певній мірі він приніс розчарування багатьом підприємцям [9].

Практика останніх років свідчить про те, що в сфері оподаткування для господарчих суб'єктів мало що змінилося. Незважаючи на законодавчі новації ПКУ, які спрямовані на удосконалення адміністрування податків, зниження податкового навантаження на бізнес, створення стимулів для інноваційно-технологічного розвитку вітчизняної економіки, на практиці до сьогоднішнього дня не реалізовані заходи із реформування податкової системи, які б стимулювали бізнес працювати легально і прозоро. У підтвердження цього судження доцільно розглянути матеріали Антикризової програми спільних дій влади та бізнесу, ухвалену на засіданні Антикризової ради громадських організацій України у грудні 2014 року, розширену та доповнену у квітні 2015 року, яку запропоновано Всеукраїнською громадською організацією «Український союз промисловців і підприємців».

Так, на сучасному етапі податковій політиці країни властива незбалансованість, що є наслідком відсутності дієвих реформ податкової системи. Ухвалення широко розрекламованої урядом податкової реформи насправді не призвело до зниження навантаження на фонд оплати праці, не введено механізм

контролю трансфертного ціноутворення, не працює в повній мірі система автоматичного відшкодування ПДВ, не вирішено питання із переплат податків суб'єктами господарювання. Причиною неефективної податкової політики є усунення від участі в реформуванні громадськості та бізнесу, наділення функцією реформування Міністерства фінансів України, яке придало всім реформам суто фіскальний характер, направлення всіх змін в оподаткуванні на негайне короткочасне наповнення бюджету [10]. Таку оцінку сучасного стану оподаткування важко оскаржити. Крім того, на сьогодні взагалі не йде мова про спрощення податкового адміністрування та інших податкових процедур для платників податків. У цьому контексті узагальнено основні проблемні питання у сфері оподаткування з дати введення в дію ПКУ, з якими стикаються суб'єкти господарювання (табл. 1.3).

Адміністрування податкових платежів у частині забезпечення сервісного обслуговування платників податків є неефективним й витратним, що зумовлено рядом причин, як: відсутність чіткого механізму захисту прав та інтересів платників податків; непрозорість податкової політики держави; неврегульованість норм податкової поведінки та низька податкова дисципліна; відсутність чітких меж відповідальності за порушення законодавства (зокрема, з боку фіскальних органів); перевищення службових обов'язків працівниками фіскальних органів і, як наслідок, корупція; низький рівень податкової культури; недовіра суспільства до органів державної влади [11].

На сьогоднішній день невтішна статистика спостерігається і у вирішенні спорів у судовому порядку між діями посадових осіб контролюючих органів та платників податків, зокрема, у частині визнання недійсними податкових рішень за результатами перевірок.

Статистичні дані офіційного веб-порталу Судової влади України щодо розгляду справ по вирішенню конфліктних ситуацій у сфері оподаткування між контролюючими органами та платниками податків наведено у табл. 1.4.

Таблиця 1.3

Сучасна проблематика оподаткування

Показники	Основні риси змін за ПКУ	Сучасна проблематика
Податкове законодавство	Постійні зміни, неоднозначність тлумачення, складність спірийняття	За період дії ПКУ внесено більш 90 суттєвих законодавчих змін, які складні та неоднозначні
Податок на прибуток	Зміна правил визначення та сплати податку на прибуток, складання податкової звітності	Відсутні методичні рекомендації щодо складання податкової звітності (зокрема, для підприємств з річним доходом більш 20 млн. грн.)
ПДФО	Зміна елементів податку (платники, база, ставки, пільги), порядку нарахування та сплати податку, складання звітності	Простежується посилення податкового тиску на доходи громадян. Відсутні методичні рекомендації щодо складання податкової звітності
ПДВ	Введення електронного кабінету платника податків (система електронного адміністрування (СЕА) та ПДВ – рахунків), зміна норм нарахування та сплати ПДВ, формування первинної документації, складання податкової звітності	Відбувається «вимивання» обігових коштів підприємств, ускладнені облік та звітності з ПДВ, відсутні методичні рекомендації щодо складання податкової звітності, проблеми з програмним забезпеченням щодо реєстрації податкових накладних та коригувань до них
Єдиний податок	Зміна елементів податку (платники, база, ставки, пільги), порядку нарахування та сплати податку, складання звітності	Відсутні методичні рекомендації щодо складання податкової звітності
Акцизний податок	Зміна елементів податку (платники, база, ставки, пільги), порядку нарахування та сплати податку, складання звітності	Відсутні методичні рекомендації щодо складання податкової звітності

Джерело: власна розробка

Таблиця 1.4

**Окремі показники справ зі спорів
у сфері податкового контролю**

Показники Звіту судів першої інстанції про розгляд справ в порядку адміністративного судочинства (Форма 2А)	Надійшло справ за звітний період			
	2014 р.	2013 р.	2012 р.	2011 р.
Справи зі спорів з адміністрування податкових платежів, контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема:	85179	88172	90744	119962
- реалізації податкового контролю	4662	29304	32084	37923
- погашення податкового боргу	24738	54	36	66
- адміністрування окремих податкових платежів	18093	24892	23745	25736
- звернення контролюючих органів, у тому числі:	37153	33270	34090	54393
- визнання правочинів недійсними	132	63	68	399
- припинення юридичної особи (підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця)	36935	33150	34011	53828

Джерело: складено на підставі [12]

Незважаючи на поступову динаміку зменшення кількості справ зі спорів з адміністрування податкових платежів, контролю за дотриманням вимог податкового законодавства (не більш 3 % у порівнянні з попереднім періодом) за останні роки фактично не змінився та залишається низьким ступінь довіри платників податків до контролюючих органів та до судових інстанцій.

В умовах сучасної глобальної економічної кризи корумпованість державного контрольно-перевірочного процесу зростає із 27,6 % у 2007 році до 34,0 % – у 2011 році. За показником свободи від корупції (Індекс економічних свобод) у 2013 році Україна зайняла 23 місце серед 177 країн світу [13], при цьому рівень корупції на протязі останніх років істотно не знижується.

Через неефективність регуляторних заходів актуалізується тінізація економічних відносин, за розрахунками експертів

із застосуванням різних методик тіньовий сектор становить близько 40-50 %, а за методом «витрати населення-роздрібний товарообіг» – 45 % від внутрішнього валового продукту [14], по розрахункам інших фахівців за останні роки частка тіньової економіки складає 60-70 % [15], з основною долею у виді ухилення від сплати податків.

В цілому, за оцінкою Групи Всесвітнього банку, Україна в 2015 році займала 108 місце серед 189 країн світу за показником «Оподаткування» [16], що було обумовлено значними витратами часу на підготовку та подання звітності; високим значенням загальної податкової ставки – 52,9 %, яка є часткою загальної суми податків та виплат від прибутку (для країн Європи та Центральної Азії – 34,9 %) [17].

Отже, критичний огляд функціонування діючої податкової системи країни за всі часи існування дає підстави визначити її недосконалість та неефективність. Податкова система так і не стала для платників податків простою, економічно справедливою, не вселила довіру, а переважна більшість оголошених реформ останніх років ще не призвела до жодного практичного поліпшення життя людей та бізнесу.

Саме на такому підґрунті і набуває розвитку податковий аудит, як нагальна потреба платників податків у профілактиці правопорушень у сфері оподаткування, підвищенні податкової дисципліни, здійсненні податкових перевірок, альтернативних державному податковому контролю.

В цілому аудиторська практика за останні десятиліття свідчить про зміну парадигми здійснення аудиту – в сфері недержавного фінансового контролю аудит фактично перетворився на інструмент забезпечення різноманітних інтересів суб'єктів діяльності, зокрема, у сфері оподаткування. Відбувається реальне розширення видів аудиторської діяльності за рахунок проведення послуг у вигляді перевірок обліку та звітності у системі оподаткування. Як показують контентні офіційних веб-сайтів у соціальних мережах аудиторських компаній України в процесі проведення податкового аудиту за ініціативою замов-

ника аудитори виконують комплекс завдань, як-то: перевірка своєчасності, достовірності та повноти нарахування та сплати податкових платежів, та їх відображення у податковій звітності; оцінка правильності застосування податкового законодавства з урахуванням тенденцій правозастосування; експертиза фінансово-господарської документації підприємства на предмет відповідності організації та ведення податкового обліку підприємства вимогам податкового та бухгалтерського законодавства; виявлення та оцінка податкових ризиків і варіантів їх мінімізації; визначення податкового навантаження (податкового потенціалу) підприємства.

У практиці аудиторської діяльності податковий аудит частково відносять до загального аудиту (відбувається взаємне перетинання – в процесі загального аудиту здійснюється і податковий аудит [18, с. 6), частково – до супутніх послуг. Результати податкового аудиту з метою адаптації до вимог МСА, як правило, оформлюють, як завдання з надання впевненості або погоджені процедури.

На даному етапі через відсутність статистичних досліджень стосовно обсягів виконання податкового аудиту не уявляється можливим точно визначити його частку в загальній структурі аудиторської діяльності, але, на погляд окремих спеціалістів у сфері вітчизняного аудиту, податковий аудит може досягати до 40% даного ринку, оскільки протягом декількох десятиліть є одним з основних напрямків аудиторської діяльності в Україні [19].

Не представляється можливим і відокремити показники з обсягу діяльності по проведенню податкового аудиту на підставі звітності аудиторських фірм (аудиторів), яка подається до Аудиторської палати України за формами № 1-аудит (річна) та «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги» у зв'язку з тим, що окреме відображення показників по такому виду діяльності не передбачено через відсутність інституційного закріплення податкового аудиту. З цього приводу, можна припустити, що зведена інформація щодо обсягів фактичного

здійснення податкового аудиту, виходячи із поставлених перед аудитором задач, може міститися у складі показників:

- завдання з надання впевненості з подальшим розподілом: завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (форма № 1-аудит);
- супутніх послуг з подальшим розподілом: завдання з виконання погоджених процедур (Звіт про надані послуги);
- інших професійних послуг з подальшим розподілом: консультування з питань оподаткування або інші види аудиторських послуг (Звіт про надані послуги).

Виходячи з логіки припущень, має сенс розглянути останні звітні дані щодо видів замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості, ринку супутніх аудиту послуг та інших професійних послуг по окремих регіонах України, які містяться у щорічних Звітах Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України, розміщених на її офіційному веб-сайті [20]. Так, за 2013 рік в Україні надано аудиторських послуг на загальну суму 1314596,3 тис. грн., з них найбільш затребуваними залишаються завдання з надання впевненості, частка яких у загальному обсязі послуг складає 49,71 % інші професійні послуги – 37,55 %, супутні послуги – 12,59 %, організаційне та методичне забезпечення аудиту – 0,15%. В обсязі завдань з надання впевненості вагому частку займає ініціативний аудит фінансової звітності – 62 %, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації – 3 %. На ринку супутніх послуг більш 80 % представляють завдання з виконання погоджених процедур. У складі інших професійних послуг обсяг послуг з консультування з питань оподаткування складає 23 % (табл. 1.5).

Структура замовлень та вартість послуг, що сплачується замовником фіксує факт, що у більшості регіонів ініціативний аудит в декілька разів перевищує обов'язковий аудит фінансової звітності (найбільш розповсюдженим є ініціативний аудит в місцях концентрації капіталу – це столичний та промислові регіони та центри країни), що може свідчити або про формаль-

Таблиця 1.5
Звітні дані про обсяги окремих видів аудиторської діяльності за 2013 рік

Область	Завдання з надання впевненості, всього, тис. грн.	у тому числі, %			Супутні послуги, тис. грн.	у тому числі завдання з виконання поточних процедур, %	Інші професійні послуги, тис. грн.	у тому числі, %	
		Ініціативний аудит фінансової звітності	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Консультування з питань оподаткування				Інші види послуг	
01	02	03	04	05	06	07	08	09	
Разом, у тому числі:	653460	62	3	165473	80	493735	23	11	
Дніпропетровська обл.	53729	70	1	11556	52	33 634	1	0	
Київська обл., м. Київ	520505	67	3	111078	77	349791	22	14	
Харківська обл.	15457	40	4	4545	96	21387	18	0	
Львівська обл.	8102	32	10	9543	98	15821	36	0	
Одеська обл.	6312	19	3	2170	86	10738	42	0	

Джерело: складено на підставі [20]

ність обов'язкового аудиту, бо він здійснюється для державних регуляторних органів, або про початок змін в середовищі замовників стосовно розуміння корисності аудиту для управління [21].

У сфері ініціативного аудиту, як показує сучасна практика, популярним становиться так званий «комплексний» аудит, при здійсненні якого поряд з перевіркою фінансової звітності проводиться перевірка достовірності обліку та звітності в системі оподаткування. При цьому спостерігається тенденція поступового зміщення контрольних інтересів замовника: основна увага акцентується на результатах перевірки вимог податкового законодавства при формальному ставленні до перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Зміщення акцентів у сфері аудиторського контролю, як правило, відбувається через такі фактори, як: специфіка управління вітчизняним бізнесом; різна міра відповідальності суб'єктів господарювання при веденні обліку та звітності.

1. Специфіка управління вітчизняним бізнесом.

На багатьох вітчизняних підприємствах капітал не відокремлений від процесу управління, тому власники, які зацікавлені в максимізації своїх доходів, самостійно здійснюють управління бізнесом. У цьому випадку діяльність аудитора у першу чергу спрямована на захист інтересів власників, на зниження податкових ризиків через проведення перевірок у сфері оподаткування, на оптимізацію податкових платежів, і тільки потім, в рамках загального аудиту – на підтвердження достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Різна міра відповідальності суб'єктів господарювання при веденні обліку та звітності.

Фактично на підприємстві у відповідності до внутрішніх нормативів контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку та звітності покладений на спеціальні підрозділи (служби) або на окремих уповноважених осіб, що зводить до мінімуму ризик понесення відповідальності у разі недотримання законодавчих вимог в обліковій сфері. Посадові особи можуть бути приєднані до адміністративної відповідальності з боку органів дер-

жавної статистики за порушення в сфері бухгалтерського обліку лише при проведенні камеральної перевірки (у разі неподання статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за встановленою формою статистичної звітності, чи із запізненням подання).

Інша міра відповідальності – за порушення у сфері оподаткування. Податковий контроль здійснюється державною фіскальною службою шляхом проведення перевірок, за результатами яких при необхідності донараховуються та стягуються в бюджет суми податків, застосовуються фінансові санкції, посадові особи притягуються до адміністративної, а при наявності доказової бази – до кримінальної відповідальності (табл. 1.6).

Як підсумок вищевикладеного, є констатація того факту, що у процесі становлення та розвитку вітчизняної податкової системи з притаманними їй властивостями (нестабільність, складність, надмірна фіскальність, недостатня компетентність контролюючих органів) на всіх етапах існування визначена неефективність системи.

Саме це створило передумови виникнення податкового аудиту, який не підміняє функцій державного податкового контролю, не суперечить його доцільності, але виступає його альтернативним видом, як незалежний фінансовий контроль з метою захисту інтересів користувачів у сфері оподаткування.

Історичне узагальнення передумов становлення податкового аудиту наведено у табл. 1.7.

Поступове розширення компетенцій аудиту на сферу оподаткування побічно підтверджується Директивою 2014/56/ЄС від 16.04.2014 р. Європейського парламенту та Ради Європейського союзу, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору), в якій європейськими урядовими структурами при розгляді вимог до обов'язкового аудиту посилюється увага до питань податкового законодавства, що передбачає його перевірку, як складову обов'язкового аудиту фінансових звітів [24]. У цьому контексті слушними є гіпотези

Таблиця 1.6

**Ступінь відповідальності господарчих суб'єктів
за порушення в сфері обліку та оподаткування**

Склад основних порушення	Орган контролю	Механізм здійснення контролю	Види відповідальності
Додержання законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (без врахування бюджетної сфери)			
1. Відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням устаткованого порядку. 2. Внесення неправдивих даних до фінансової звітності. 3. Неподання фінансової звітності. 4. Несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій активів. 5. Порушення правил ведення касових операцій. 6. Приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків.	Власники підприємства	Огляд, перевірка на власний розсуд (внутрішня служба, незалежний аудит)	Передбачено внутрішніми положеннями
	Державна статистика	Камеральна перевірка (у разі неподання статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за встановленою формою, чи із запізненням)	Посадові особи притягуються до адміністративної відповідальності за порушення в сфері бухгалтерського обліку (ст. 1642КпАП)
Дотримання законодавства в сфері оподаткування			
1. Відсутність податкового обліку або порядку його ведення. 2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів 3. Неутримання або неперерахування (несвоєчасне перерахування) до бюджету сум ПДФО, неповідомлення про доходи фізичних осіб 4. Неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку	ДФС України	Перевірки за видами (ст. 75 ПКУ)	Посадові особи притягуються: - до фінансової відповідальності; - адміністративної відповідальності (ст. 1631, 1632, 1634, 1641КпАП); - до кримінальної відповідальності у разі умисного ухилення від сплати податків (ст. 212, 222 ККУ)

Джерело: складено на підставі [22, 23]

Таблиця 1.7

Загальні передумови становлення податкового аудиту

Чинники	Загальна характеристика чинників	У тому числі, у сфері оподаткування
Економічні	Формування ринкової економіки. Глобалізація та диверсифікація організації структур бізнесу. Збільшення кількості економічних суб'єктів, розширення сфер діяльності та конкурентного середовища, поява новітніх господарських операцій. Поступова зміна парадигми управління бізнесом.	Неадекватність податкового навантаження та високий рівень тіньового сектору економіки (зворотній зв'язок). Неефективна система адміністрування та інтерес держави у зменшенні витрат від податкового контролю (зворотній зв'язок). Оптимізація оподаткування.
Інформаційні	Зростання обсягів фінансової та іншої економічної інформації та, одночасно, проблематика її адекватного використання користувачами. Ускладнення формування даних в обліку та звітності у системі оподаткування.	
Суспільні	Невпевненість окремої категорії користувачів у достовірності економічної інформації, наданої фахівцями з обліку про стан та діяльність господарчого суб'єкта (конфлікт інтересів користувачів). Відсутність можливості оцінити користувачами якість, об'єктивність та повноту, наданої їм економічної інформації за результатами діяльності господарчого суб'єкта. Запит громадськості на забезпечення достовірності та якості фінансово-економічної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень через перевірку обліку та звітності (у тому числі, у системі оподаткування) з дотриманням вимог конфіденційності незалежними професійними фахівцями.	Неналежний рівень якості податкового контролю. Наявність корупції. Недостатня компетентність фіскальних органів та посадових осіб підприємства у сфері оподаткування. Недовіра платників податків до фіскальної служби. Запит платників податків на захист їх інтересів у сфері оподаткування. Побудова партнерських відносин у трикутнику: незалежний фахівець-платник податків – орган податкового контролю
Правові	Законодавче закріплення аудиторської діяльності на національному рівні. Трансформація системи недержавного фінансового контролю у контексті вимог міжнародних стандартів аудиту.	Недосконалість, складність та нестабільність податкового законодавства
Організаційні	Організація аудиторських фірм (аудиторів), створення АПУ, Спілки аудиторів України.	
Наукові	Стан та тенденції розвитку теоретико-методологічних та прикладних аспектів фінансового контролю, як науки у системі управління, зокрема, недержавного фінансового контролю.	

Джерело: власна розробка

окремих вчених стосовно того, що увага до податків з боку суспільства щороку збільшуватиметься, податкові та інші платежі на користь урядів в Європейському союзі стають предметом публічної уваги, це підкріплюється положенням ст. 46 Директиви 2013/34/ЕС, де встановлені критерії еквівалентності до надання звітності (за вимогою третіх країн), до яких серед інших віднесено заходи боротьби з протизаконним ухиленням від сплати податків [25].

Міжнародна практика останніх років свідчить про розповсюдження видів аудиторської діяльності в сфері оподаткування. Так, в країнах з м'яким податковим режимом (Індія, КНР, Австралія, Сінгапур, Кіпр, Люксембург, Ліхтенштейн) набуває поширення аудиторська концепція перевірок обліку та звітності у системі оподаткування. В країнах, де є жорстке податкове законодавство з високим рівнем оподаткування (Німеччина, Франція, США, Великобританія, Швеція), пріоритет віддається державній системі податкового контролю, заснованій на ревізійній концепції [26].

Вітчизняна аудиторська практика показує, що на сучасному етапі фактичне впровадження податкового аудиту відбувається безсистемно, на теренах законодавчо-правової та теоретично-методологічної невизначеності, організаційної неузгодженості, що стало підґрунтям для розкриття основних проблем податкового аудиту, формування завдань та алгоритму їх вирішення в межах даного дослідження.

Виявлення проблематики (сукупності взаємопов'язаних питань) є передумовою цілепокладання для стратегії пошуку і практичній перевірці гіпотез, концепцій, ідей дослідження. Ознакою успішного розв'язання проблеми, яка в загальноприйнятому розумінні представляє собою питання теоретичного або прикладного характеру, що потребує дослідження, а з наукової точки зору – складну ситуацію, що відображає полярні позиції в поясненні будь-яких явищ, об'єктів, процесів, та потребує адекватної теорії її вирішення, служить її правильна постановка, і як наслідок, точне завдання.

Унаочнимо склад проблем, які існують на сучасному етапі при впровадженні податкового аудиту в Україні, та згрупуємо поставлені завдання з метою їх вирішення (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Сучасна проблематика в сфері податкового аудиту

Проблемні аспекти	Завдання
Блок проблем концептуального характеру	
Понятійний апарат податкового аудиту	Визначити основні категорії: поняття «податковий аудит», предмет, об'єкти, цілі, завдання та функції на підставі критичного огляду наукових досліджень, аналізу законодавчої регламентації, практичного досвіду на міжнародному та національному рівні
Блок проблем теоретико-методологічного характеру	
Постулати та принципи податкового аудиту	Обґрунтувати доцільність модифікації постулатів аудиту, які мають бути покладені в основу концепції становлення та розвитку податкового аудиту. Визначити та систематизувати принципи контролю в сфері податкового аудиту
Категорії методологічного базису податкового аудиту	Дослідити методологічні засади податкового аудиту через сучасне усвідомлення дефініції «метод» у зіставленні з розкриттям споріднених понять «методологія, методика». Систематизувати методи та спеціальні методичні прийоми податкового аудиту. Побудувати модель теоретико-методологічних категорій в системі фінансового контролю та обґрунтувати їх взаємозв'язок у сфері податкового аудиту
Елементи інституціоналізації податкового аудиту	Розкрити основні елементи інституціоналізації податкового аудиту. На підставі критичного огляду інституційних вимог до фахівців фінансового контролю обґрунтувати доцільність зміни парадигми державно-приватного партнерства в сфері оподаткування. Запропонувати модель взаємодії учасників в умовах імплементації інституту податкового аудиту в систему державного контролю
Блок проблем теоретико-методичного та організаційного характеру	
Стандартизація податкового аудиту	Обґрунтувати доцільність стандартизації податкового аудиту в умовах зміни контрольної парадигми. Побудувати концептуальна модель стандартизації податкового аудиту. Розкрити такі змістовні компоненти стандартизації як сутєвість та ризики. Визначити систему внутрішніх стандартів як ефективний механізм саморегуляції податкового аудиту

Джерело: власна розробка.

Розв'язування окресленої сукупності проблем дозволить впровадити в сучасну теорію та практику аудиторської діяльності інститут податкового аудиту, який успішно функціонуватиме на підставі розробленого теоретико-методологічного та організаційно-методичного забезпечення в системі фінансового контролю України.

1.2. Місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності

Мета виконання даного параграфу полягає у розгляді існуючих нормативних положень, критичного аналізу відповідних наукових праць і публікацій, викладення авторської точки зору щодо визначення та місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності.

Первинною ланкою в ході наукового пізнання є накопичення аргументованих знань про явище, систематизованих та узагальнених за допомогою понять. Саме поняття є відображенням найбільш суттєвих і притаманних явищу ознак, через розкриття змісту якого (сукупності об'єднаних у ньому властивостей) формується визначення. Зміст досліджуваного поняття має бути розкрито у логічному визначенні (дефініції), яке зазначає суттєві значення поняття – його зміст і межу через встановлення терміну «Податковий аудит».

У процесі розвитку наукових знань поняття податкового аудиту постійно трансформувалося за змістом, уточнювалося за новими ознаками. Огляд наукових досліджень щодо розуміння його визначення у вітчизняній та зарубіжній літературі показує їх суперечливий характер. Як у науці, так і на практиці існує багато інтерпретацій сутності податкового аудиту як поняття.

Так, низка дослідників розглядає податковий аудит як різновид податкового контролю, включаючи його до сфери перевірки лише з боку державних органів [27-39]. Окремі науковці відносять податковий аудит одночасно до сфери державного податкового контролю та незалежного податкового аудиту [36, 40].

Так, дослідниця Л. П. Ткачик розглядає податковий аудит як: аналіз справляння податкових платежів, здійснений представниками контролюючих; діяльність аудиторських компаній по виявленню помилок у системі бухгалтерського і податкового обліку, розробленню заходів щодо їхнього усунення і недопущення в майбутньому та складанню висновку [41]. Ряд дослідників розцінює податковий аудит тільки як вид незалежної аудиторської діяльності, вважаючи його альтернативним видом податкових перевірок, метою якого є визначення правильності справляння податків до бюджету, а також їх відображення в регламентованій податковій звітності [42, 44]; та уточнює, що «аудитор зобов'язаний надавати аудитуємої особі допомогу у виконанні конституційного обов'язку щодо сплати податкових платежів у відповідності з вимогами чинного податкового законодавства [43].

Аналіз спеціальної літератури з теорії та практики фінансового контролю показує, що фахівцями нині одночасно застосовуються терміни з тотожною імплементацією, як: «аудит оподаткування», «аудит розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами», «аудит системи оподаткування», «аудит податків», «аудит податкової звітності» та інші, що розширює коло досліджуваних нами точок зору. Справедливо відзначено, що такий спектр професійної термінології свідчить про те, що сформувався специфічний напрямок аудиторської діяльності, як результат відгуку на попит ринку аудиторських послуг та випередження практики існуючого її нормативного забезпечення [45].

Так, окремі дослідники відносять податковий аудит до сфери контролю податкових органів, а аудит оподаткування вважають незалежною перевіркою стану бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації з податків і зборів, перерахованих до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх щодо їх усунення [46]. У працях других дослідників фактично ототожнюються поняття «податковий аудит» та «аудит оподаткування»[47]; «аудит оподаткування», «аудит податкового обліку», «аудит розрахунків з бюджетом» [48].

О. А. Луговкіна в складі податкового аудиту в залежності від його замовників виділяє аудит податкових показників і аудит консолідованого платника податків, не встановлює принципів відмінностей у визначенні цих понять, і в цілому розглядає податковий аудит, як незалежну перевірку бухгалтерського та податкового обліку компанії (або групи компаній) на предмет правильності нарахування та сплати податків і зборів та відповідності систем обліку вимогам законодавства [49, с. 9]. І. А. Бажин, вважаючи податковий аудит перевіркою правильності числення і своєчасності сплати до бюджету податків, незалежно від цільової спрямованості і характеру стосунків між суб'єктом і аудитуємою організацією, виділяє: зовнішній податковий аудит, який здійснюється і контролюючими органами, і аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами (що проводиться як в рамках аудиту, так і при наданні супутніх послуг); внутрішній податковий аудит, який проводиться ревізійними комісіями і підрозділами внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання [50, с. 56]. Такої ж точки зору дотримується і дослідниця І. Є. Риженко, яка стверджує, що для розуміння системи податкового аудиту і його сутності в широкому значенні доцільним є підхід, за яким під податковим аудитом визнавалася б будь-яка перевірка правильності нарахування та своєчасності сплати до бюджету податків незалежно від суб'єкта, що здійснює перевірку [51, с. 27].

О. І. Малишкін підрозділяє аудит залежно від суб'єктів перевірки на: податковий, який здійснюється органами державної податкової служби; аудит податків, який проводиться незалежними аудиторами або підрозділом внутрішнього аудиту [52, с. 260]. На думку автора, термін «аудит» доцільно модифікувати на законодавчому рівні у такий редакції (рис. 1.2).

Подібну позицію висловлює і дослідниця Т. О. Меліхова, але стосовно визначення «аудит податків» пропонує власний підхід. Так, автор вважає, що «оскільки при наявності податкового обліку відсутній його вид аудиту, також поняття податок, збір, плата, внесок, мито законодавче не визначені в загальній системі оподаткування, тому немає їх напрямів аудиту», радить

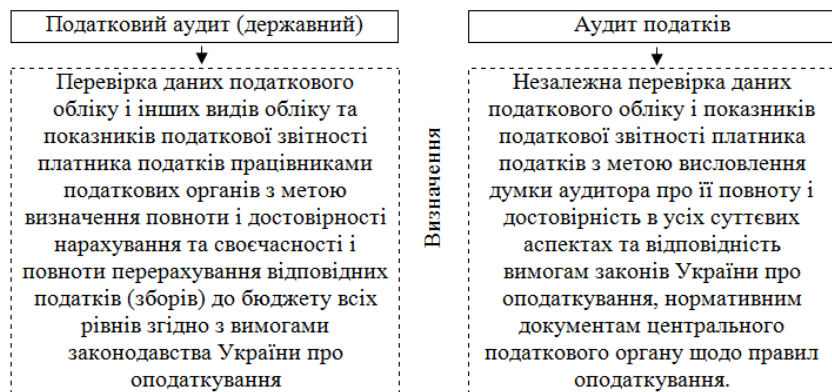


Рис. 1.2. Модифікація терміну «аудит» у сфері оподаткування

Джерело: складено автором за [52, с. 260])

розширити класифікацію видів загального аудиту включивши аудит податків, аудит зборів, аудит плати, аудит мита, аудит внесків, а для раціональності проведення аудиту пропонує об'єднати всі ці види у групи: аудит розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами [53]. Не можна не відмітити, що окремі судження автора потребують більш широкого розкриття / пояснення. Так, поняття «податок, збір, плата, внесок, мито» нормативно визначені на законодавчому рівні. Теза щодо відсутності окремого напрямку аудиту через то, що при наявності податкового обліку не має такого виду аудиту, на наш погляд, не є коректною – нормативна невизначеність окремих видів аудиту ще не означає їх відсутність на практиці. Заслугове уваги той факт, що аудит податків, як поняття, дослідниця пропонує розглядати у різній площині, як: дію (недисциплінарний процес перевірки повноти нарахування та сплати податків); об'єкт (інформаційна система для розроблення пропозицій щодо оптимізації податкового обліку та ефективного податкового планування на підприємстві); управлінський важіль (зручний інструмент контролю за повнотою нарахування та сплати податків); оцінку (незалежна експертиза достовірності, законності, правильності, точності ведення

податкового обліку та складання податкової звітності) [53]. Втім найбільш слушним, на наш погляд, є судження О. А. Петрик, яка, ототожнюючи терміни «податковий аудит» та «аудит оподаткування», визначає податковий аудит як незалежну аудиторську перевірку правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського та податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності, контроль дотримання податкової політики та дисципліни, а також експертизу податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес [54, с. 191]. Не можна не зазначити і те, що низкою дослідників дефініції «податковий аудит» та «аудит податків» за змістом взагалі не відрізняються та визначаються як незалежні аудиторські перевірки податкового обліку і звітності [55].

Заслуговує на увагу і позиція дослідників, які розглядають податковий аудит у вузькому сенсі – як спеціальне аудиторське завдання за оцінкою правомірності дій господарюючого суб'єкта в частині формування і виконання податкових зобов'язань); та широкому сенсі – як три самостійних напрями аудиторських послуг – перевірку стану розрахунків з бюджетом за податковими зобов'язаннями, оцінку організації податкового обліку та його ефективності, податковий консалтинг) [56, 57]. Втім вельми дискусійною, уявляється коректність включення податкового консалтингу до сфери податкового аудиту. Аудит і консалтинг, на нашу думку, це різні речі в сфері аудиторської діяльності.

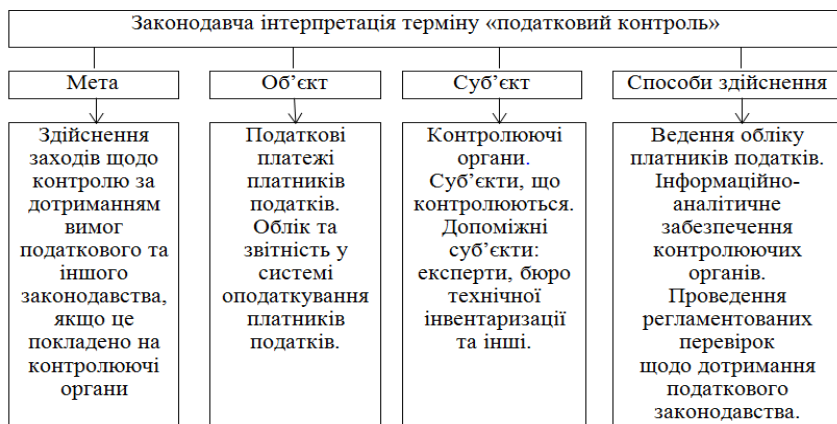
Отже, узагальнення наукових підходів щодо розуміння дефініції «податковий аудит» дозволило сформулювати такі висновки.

Незважаючи на стрімке поширення податкового аудиту в вітчизняну практику фінансового контролю, на сучасному етапі не існує єдиного наукового ставлення щодо його визначення. Ряд дослідників відносять податковий аудит до державного податкового контролю та визначають його тільки як податкові перевірки платників податків, інші – доповнюють зміст такими компетенціями, як аналіз фінансово-господарської діяльності платників податків та консультування. Окремі дослідники відносять подат-

ковий аудит до сфери незалежного податкового контролю, вважаючи його альтернативним видом податкових перевірок. При цьому поряд з терміном «податковий аудит» у наукових працях досліджуються тотожні поняття, що свідчить про нормативну невизначеність аудиту в сфері оподаткування. Відсутність єдиної науково обґрунтованої концепції, недостатність фахової літератури з даної проблематики уможливають подальше власне дослідження в заданому напрямку.

Тлумачення податкового аудиту як державного податкового контролю, на наш погляд, є хибним. Подібне міркування веде до підміни понять: аудит, податковий контроль, податкова перевірка, виходячи з наступних нормативних підстав.

Так, на законодавчому рівні термін «податковий контроль» має обмежену змістовність і розглядається тільки як різновид державного фінансового контролю, що здійснюється відповідним органом виконавчої влади специфічними способами, його визначення регламентовано вимогами ст. 61, 62 Гл. 5, ст. 75-86 Гл. 8 Розділу II ПКУ (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Зміст поняття «податковий контроль»
за податковим законодавством**

Джерело: складено на підставі [58]

З метою порівняння термінів «податковий контроль» і «податковий аудит» доцільно розглянути сутнісне навантаження законодавчо регламентованого поняття «аудит» на національному рівні (рис. 1.4).

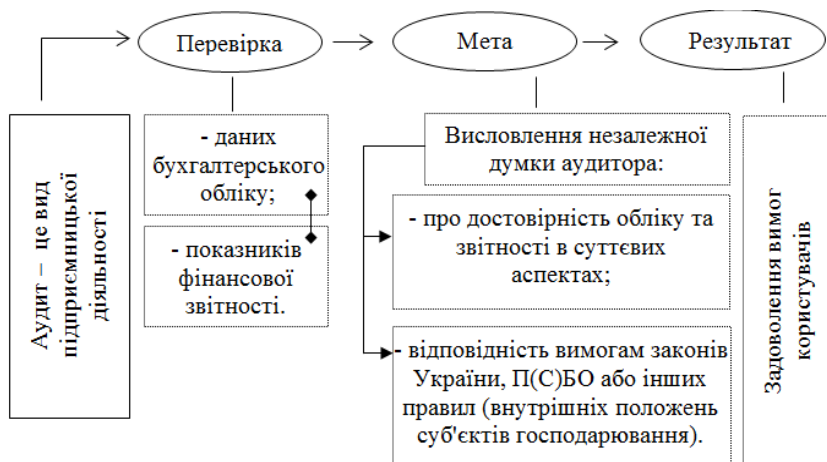


Рис. 1.4. Поняття «аудит» в рамках національного законодавства

Джерело: складено на підставі [59]

Порівняння змісту понять свідчить, на наш погляд, про неможливість ототожнювання процедур податкового контролю державних органів у вигляді проведення перевірок з поняттям «податковий аудит» у зв'язку з низкою суттєвих протиріч: діяльність державних органів не являється підприємницькою; перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів є обов'язковими для суб'єктів господарювання; строки проведення перевірок строго регламентовані; інформаційно-аналітичне забезпечення, тобто, комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для проведення податкової перевірки, значне ширше ніж при проведенні аудиту; головна мета податкового контролю у вигляді перевірок – це підтвердження (або не підт-

вердження) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання та обов'язкового застосування фінансових, адміністративних санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства; результати перевірки оформлюються у формі акта / довідки за встановленою формою у двох примірниках, який підписується посадовими особами контролюючого органу, реєструється та особисто вручається платнику податків. Разом з цим зауважимо, що на сьогодні в теорію та практику державного контролю впроваджено термін «податковий аудит». Так, в апараті фіскальної державної служби України був утворений департамент податкового та митного аудиту, структура якого наведена у табл. 1.9.

З метою вирішення проблематики дефініції «податковий аудит» у системі незалежного податкового контролю доцільно визначити його місце в структурі аудиторської діяльності.

Найчастіше податковий аудит розглядають як частину власно аудиту або послугу в сфері аудиторської діяльності.

Огляд найбільш характерних інтерпретацій дослідників щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності наведено у табл. 1.10.

Аналіз наукових підходів щодо визначення місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності показав принципову розбіжність точок зору дослідників. Жоден з авторів не досліджував податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, у співставленні з нормами Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. З цього приводу доцільно розглянути нормативну регламентацію податкового аудиту на вітчизняному та міжнародному рівні.

МСА визначають лише загальний методологічний підхід та принципи проведення аудиту, не регламентуючи конкретні дії, прийоми, процедури, вживані в процесі аудиторської діяльності. Відсутність єдиних міжнародних вимог щодо незалежного фінансового контролю у податковій сфері породжує вільні інтерпретації дослідників в теорії та практиці податкового аудиту.

Таблиця 1.9

Структура департаменту податкового та митного аудиту

Управління	Відділи	Основні завдання
податкового аудиту	організації та супроводження перевірок платників податків перевірок трансфертного ціноутворення	1. Здійснення контролю за дотриманням законодавства, контроль за яким покладено на ДФС України. 2. Проведення аналізу та здійснення управління ризиками з метою визначення форм і обсягів контролю. 3. Організація перевірок щодо дотримання строків здійснення готівкових розрахунків та в інвалюті. 4. Проведення контрольних розрахункових операцій до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення розрахунків та застосування реєстраторів. 5. Здійснення контролю за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків, за наявністю ліцензій, торгових патентів.
перевірок платників податків ризикових категорій	супроводження перевірок платників податків ризикових категорій моніторингу ризикових операцій	
планування та інформаційного забезпечення	планування та координації контрольних перевіркової роботи Інформаційно-аналітичний відділ	
методології та якості аудиту	перевірки якості аудиту методології аудиту	
аудиту фінансових установ та валютного контролю	організації перевірок фінансових установ контролю за валютними операціями та у сфері ЗЕД	
митного аудиту	контролю митної вартості та митних платежів проведення митного аудиту	
перевірок з окремих питань	податкового аудиту окремих платників спеціальних перевірок контролю за проведенням розрахункових операцій, організації та координації фактичних перевірок	

Джерело: складено на підставі [60]

Таблиця 1.10

Місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності

Наукові джерела	Вид аудиту	Послуги в сфері аудиторської діяльності		
		Супутні послуги	Інші послуги	Спеціальне завдання
01	02	03	04	05
Т. Г. Шешукова [61, с. 49]	+			
Д. В. Орлов [62, с. 16]	+			
Л. В. Попова, Л. Н. Нікуліна [47, с. 5-11]	+			
Н. Т. Лабынцев, И. А. Кислая [63, с. 3-9]		+		
Ж. А. Морозова [64, с. 9-13]	+			
Е. І. Бєлякова [65]				+
Н. А. Товма [66]		+		
М. С. Крячко [55]	+			
Е. А. Деева [67]			+	
А. А. Василенко, Н. А. Нестеренко, Е. С. Цепилова [67]				+
М. А. Городилов [68, с. 123]	+			
О. В. Луцкевич [69, с. 67]		+		
Р. Г. Алехин [70, с. 101]	+			
Л. А. Печерська [71]				+
М. В. Попов [72]				+
Д. С. Резниченко [73]				+
Н. А. Іванова, О. В. Ролінський [74, с.9]				+
О. А. Петрік, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський [75, с. 198]				+
Т. І. Криштальова [76]	+			
Т. А. Терентьева [77, 8-11]		+		

Джерело: складено на підставі [47, 55, 61-77]

Корисним у цьому контексті є зарубіжний досвід нормативного вирішення проблематики податкового аудиту. Так, у відповідності до вимог нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності Російської Федерації податковий аудит розглядається, як: спеціальне аудиторське завдання, що виконується аудиторською організацією; незалежна експертиза, що проводиться спеціально уповноваженим фахівцем податкового органу (табл. 1.11).

Нормативні акти Республіки Білорусь у сфері аудиторської діяльності не містять визначення терміну «податковий аудит», але на законодавчому рівні використовуються тотожні поняття, як-то: аудит звітності, підготовленої відповідно до інших принципів обліку і звітності, зокрема, для ведення податкового обліку, складання податкової звітності для спеціальних цілей; аудит достовірності податкової декларації (розрахунку); аудит даних книги обліку доходів і витрат організацій і індивідуальних підприємців, що застосовують спрощену систему оподаткування [80, 81]. У відповідності до Національних правил аудиторської діяльності Республіки Білорусь, розроблених на підставі міжнародних стандартів аудиту, такі форми аудиту розглядаються як спеціальні аудиторські завдання.

Аналіз нормативної бази у сфері аудиторської діяльності інших країн показав, що на законодавчому рівні термін «податковий аудит» на сьогодні не визначений, а аудиторська діяльність, що пов'язана з перевіркою податкового обліку та податкової звітності, регламентована як послуги у сфері аудиту (табл. 1.12).

Дослідження нормативних джерел у сфері аудиту свідчить, що сучасні вимоги МСА та вітчизняного законодавства не дозволяють трактувати податковий аудит як різновид аудиту, тому що основоположним фактором у визначенні аудиту є перевірка тільки специфічних об'єктів – даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. Податковий же аудит належить до сфери аудиторської діяль-

Таблиця 1.11
Податковий аудит в аудиторській діяльності Російської Федерації

Основні нормативно-правові акти в сфері аудиторської діяльності	Визначення терміну «Податковий аудит»	Примітки
Федеральные стандарты аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» [78]	Податковий аудит – це виконання аудиторською організацією спеціального аудиторського завдання по розгляду бухгалтерських і податкових звітів економічного суб'єкта з метою висловлювання думки про міру достовірності і відповідності у всіх істотних аспектах нормам, встановленим законодавством, порядку формування, відзеркалення в обліку і сплати економічним суб'єктом податків і інших платежів до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди	Спеціальне аудиторське завдання
Концепция развития Налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации [79]	Податковий аудит (внутрішній) – це незалежний експертний розгляд спеціально уповноваженим фахівцем податкового органу заявлених у встановленому чинним законодавством порядку заперечень (розбіжностей) по акту податкового контролю, заяв і скарг фізичних і юридичних осіб на дії або бездіяльність податкових органів; заяв і скарг фізичних і юридичних осіб на акти ненормативного характеру податкових органів, пов'язаних із застосуванням законодавства Російської Федерації стосовно податків і зборів; розгляд інших актів законодавства Російської Федерації, контроль за виконанням яких покладений на податкові органи.	

Джерело: складено на підставі [78, 79]

Таблиця 1.12

**Податковий аудит в аудиторській діяльності:
зарубіжний досвід**

Назва країни	Основні нормативно-правові акти в сфері аудиторської діяльності	Нормативна адаптація податкового аудиту в аудиторській діяльності
Республіка Казахстан	Закон «Про аудиторську діяльність» [82] Довідка: в якості національних стандартів аудита прийняті міжнародні стандарти аудиту	Вид супутніх послуг з профілю своєї діяльності відповідно до стандартів аудиту
Киргизька республіки	Закон «Про аудиторську діяльність» [83] Довідка: в якості національних стандартів аудита прийняті міжнародні стандарти аудиту	Вид супутніх послуг як виконання зобов'язань по погоджених процедурах
Республіка Узбекистан	Закон «Про аудиторську діяльність» [84] Національний стандарт аудиту №90 «Професійні послуги аудиторських організацій» [85]	Вид інших професійних послуг, передбачених національними стандартами аудиторської діяльності
Республіка Азербайджан	Закон «Про аудиторську службу» [86] Закон «Про внутрішній аудит» [87] Положення «Про Палату аудиторів» Національні аудиторські стандарти	Вид послуг, передбачених національними аудиторськими стандартами
Грузія	Закон «Про аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності» [88] Довідка: застосовуються міжнародні стандарти аудиту	Вид професійних послуг
Республіка Молдова	Закон «Про аудиторську діяльність» [89]	Вид послуг у складі аудиторської діяльності

Джерело: складено на підставі [82-89]

ності, тобто, підприємницької діяльності, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських послуг відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [59].

При дослідженні практики застосування терміну «податковий аудит» з'ясовано, що в аудиторській діяльності незалежними аудиторами / аудиторськими фірмами податковий аудит фактично сприймається як незалежна перевірка обліку та звітності у системі оподаткування з метою визначення правильності нарахування та сплати податків, зборів та інших податкових платежів до бюджету та висловлення думки незалежного аудитора про достовірність обліку та звітності в усіх суттєвих аспектах згідно чинному податковому законодавству. З цього приводу доречно зіставити прикладне вживання дефініції «аудит» та «податковий аудит» (рис. 1.5).

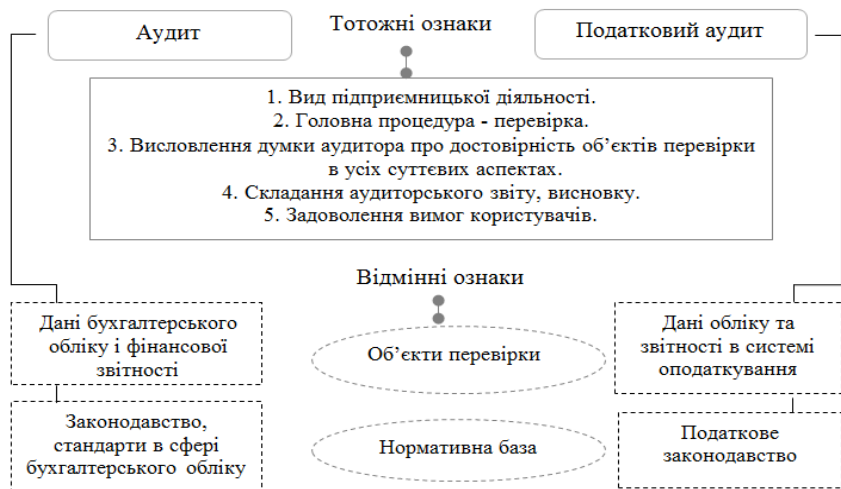


Рис. 1.5. Прикладне вживання дефініцій «аудит» та «податковий аудит»

Джерело: власна розробка

З метою визначення податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності доцільно розглянути ряд інших аудиторських послуг, які за змістом можна ідентифікувати з податковим аудитом через їх нормативну регламентацію: послуги у сфері аудиторської діяльності (зокрема, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та супутні послуги); інші види професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України.

Якщо припустити, що до послуг у сфері аудиторської діяльності відноситься податковий аудит, якому притаманні такі види діяльності (у відповідності до Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затвердженому рішенням АПУ [90], як: оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам податкового законодавства; перевірка відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам податкового законодавства; інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості, – то при його здійсненні правомірним буде посилання на вимоги МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», який містить принципи, процедури, відповідні рекомендації для застосування з урахуванням адаптаційного фактору залежно від обставин [91]. Здійснення супутніх послуг, тобто, послуг, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації, регламентовано вимогами МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації», який розглядає відповідальність практика, що отримав завдання з допомоги управлінському персоналу в підготовці та поданні історичної фінансової та не фінансової інформації без надання будь-якої впевненості щодо цієї інформації. При цьому не вимагається перевірка тверджень, на яких ґрунтується ця інформація, а застосовані процедури не призначені та не дають можливості фахівцю висловити будь-яку впевненість про зібрану, упорядковану та узагальнену інформацію. Отже, не викликає сумніву, що супутні послуги у сфері аудиту здійснюються за іншими правилами ніж податковий аудит.

Зміст інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю та визначених Законом України «Про аудиторську діяльність» за переліком, затвердженим АПУ, не передбачає виконання завдань щодо висловлення незалежної думки про підтвердження достовірності обліку та звітності у системі оподаткування в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам податкового законодавства. Тому не має сенсу розглядати податковий аудит за вітчизняними нормами як іншу послугу незалежного аудитора.

Унаочнимо результати дослідження нормативної регламентації аудиторських послуг у вигляді порівняння загальних вимог щодо їх виконання (табл. 1.13).

Співставлення даних свідчать, що у світлі вимог МСА податковий аудит можна класифікувати як завдання з надання достатньої впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. З цього приводу особливої уваги заслуговує діюча Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між АПУ та державною податковою службою України від 31.08.2011 р., головна мета якої – створення сприятливих податкових умов для розвитку підприємницької діяльності, контролю за додержанням податкового законодавства, правильного обчислення, повноти і своєчасності сплати до бюджетів податків та зборів [92]. Так, у п. 2.1, 3.2 цієї угоди наводиться термін «аудит податкової звітності» який тлумачиться як «виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності, який проводиться аудиторськими фірмами» [92]. Але в такому контексті його визначення, на наше переконання, потребує певного уточнення. Річ в тому, що завдання з надання впевненості за МКОЗНВ передбачають виконання завдань з надання достатньої впевненості та з надання обмеженої впевненості (огляди). Огляди надають тільки помірний рівень упевненості щодо суттєвого викривлення інформації, яка є предметом огляду, замість достатньої впевненості при виконанні завдання з використанням усієї доказової бази стосовно предмета перевірки. Тому для досягнення мети Генеральної угоди стосовно здійснення контролю за додер-

Таблиця 1.13

Виконання окремих аудиторських послуг: порівняння вимог

Назва послуг	Нормативні засади	Суб'єкт послуг	Елементи виконання послуг	Мета проведення послуг	Вимоги до звіту про виконання послуг
Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації	МСКЯ ↓ МКОЗНВ ↓ МСЗНВ 3000	Фахівець-практик	Тристоронні відносини, предмет перевірки, критерії до предмету перевірки, мета перевірки, докази, звіт	Надання висновку в звіті з надання впевненості щодо результату оцінки або визначення предмету перевірки за належними критеріями	Передбачено висловлювання думки про результати оцінки або достовірність об'єктів перевірки
Супутні послуги (завдання з підготовки інформації)	МСКЯ ↓ МССП 4410		Двосторонні відносини, предмет та критерії завдання, збір, узатальнення інформації, звіт	Підготовка інформації	Не передбачено висловлювання думки про достовірність об'єктів завдання

Джерело: складено на підставі [91]

жанням податкового законодавства, правильного обчислення, повноти і своєчасності сплати до бюджетів податків та зборів фахівцям – аудиторським фірмам (незалежним аудиторам) у відповідності до міжнародних норм слід виконувати аудит податкової звітності платників податків як завдання тільки з наданням достатньої впевненості щодо предмету перевірки. Крім того, розглядаючи термін «аудит податкової звітності», варто відмітити його дещо звужену змістовність – поза межами його сфери знаходиться облік у системі оподаткування. У цьому сенсі не можна не відзначити, що на сучасному етапі в науковому середовищі існують дискусії з приводу права на «життя» податкового обліку. Науковцями й досі не розроблено єдиного підходу до його визначення, але за найбільш поширеними концепціями прийнято вважати: податковий облік як складову частину бухгалтерського обліку [93]; податкові розрахунки замість податкового обліку [94]; податковий облік «в чистому вигляді» [45, 52, 95].

Приймаючи до уваги різні точки зору дослідників не можна не погодитися з тим, що в основі ведення бухгалтерського обліку, спрямованого на складання фінансової звітності будуть за будь-яких умов лежати підходи стандартів, які в ряді випадків не співпадуть з податковим законодавством, і ніколи не вдасться забезпечити абсолютної тотожності у формуванні інформації для різних цілей [96], тому «неможливість повної уніфікації правил оподаткування й обліку за методологією бухгалтерських стандартів дозволяє говорити про багаторічне існування в Україні такого обліку як податковий, на підставі якого складається податкова звітність» [52]. Слушним, на наше переконання, є визначення податкового обліку як системи підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунків податків, зборів, встановлених податковим законодавством з метою складання податкової звітності [52].

Правове існування податкового обліку знаходить своє підтвердження як в практиці господарчих суб'єктів, так і на законодавчому рівні, незважаючи на відсутність його прямого нормативного визначення (табл. 1.14).

Таблиця 1.14

Законодавче підтвердження обов'язковості податкового обліку

Нормативні джерела	Витяг з нормативних джерел
п. 44.1 ст. 44 ПКУ	Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [58].
пп. 72.1.1.2, п. 72.1 ст. 72 ПКУ	Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовуються інформація, що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів [58].
п. 73.2 ст. 73 ПКУ	До інформації, що надається періодично, належить інформація в частині обов'язку платника податків надавати розшифровку податкового кредиту та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів[58].
пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПКУ	Документальна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації [58].
ст. 1631 КУПАП	Передбачена адміністративна відповідальність за порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків, зокрема: відсутність податкового обліку, порушення посадовими особами встановленого порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України, тягне за собою накладення штрафу [22].

Джерело: складено на підставі [22, 58]

На сьогодні в практиці господарчих суб'єктів спостерігається самостійне встановлення порядку накопичення даних з метою оподаткування без записів у системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним їх використанням у податковій звітності. Набули поширення так звані «наборки» за вільною формою, які за змістом є звичайними обліковими реєстрами. Більшість підприємств реалізували можливість автоматичного ведення податкового обліку за допомогою бухгалтерських програм шляхом зазначення у первинному документі по кожній операції ознаки, згідно з якою сума операції включається або не включається до податкового обліку.

Отже, без перевірки даних податкового обліку неможливо здійснити перевірку податкової звітності платника податків, тому доречніше замість терміну «аудит податкової звітності» запровадити поняття більш широкого діапазону – «податковий аудит».

Відмітимо, що рішенням АПУ від 28.02.2013р. №265/9 затверджена Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», в якій ідентифікуються поняття: «аудит податкової звітності» та «податковий аудит», і наводиться визначення, мета, предмет та критерії завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту). Фактично АПУ – незалежним органом, створеним для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні, для фахівців у сфері аудиту впроваджується в практику податковий аудит, як завдання з перевірки уповноваженою суб'єктом господарювання аудиторською фірмою показників податкової звітності такого суб'єкта господарювання (платника податків) з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність вимогам податкового законодавства України в усіх суттєвих аспектах [97]. Але таке впровадження не має нічого спільного з регламентованою визначеністю, на рівні національного законодавства залишилися відкритими питання: як співіснуватиме фінансова та податкова інформація в контексті змісту аудита; як розглядатиме

податковий аудит з точки зору завдання – завдання з надання впевненості, достатньої впевненості або завдання з надання достатньої впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації)?

З метою адекватного визначення дефініції «податковий аудит» проаналізуємо існуючі міжнародні вимоги до завдання з надання достатньої впевненості, інше ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації у співставленні з аудитом.

Відповідно до МКОЗНВ термін «завдання з надання достатньої впевненості» трактується як завдання, за якими фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями [91].

Фахівцем-практиком згідно Кодексу етики професійних бухгалтерів професійний практикуючий бухгалтер [98], Глосарію термінів і МСЗНВ 3000 [91] є професійний практикуючий бухгалтер у фірмі, що надає професійні послуги (або фірма професійних практикуючих бухгалтерів).

При порівнянні нормативного тлумачення термінів «професійний практикуючий бухгалтер» та «аудитор» з'ясовано, що дефініція «професійний практикуючий бухгалтер» є первинною в ієрархії цих понять, за змістом має більш широкий функціональний діапазон, не обмежена жорстким регламентом, як дефініція «аудитор», що вживається в МСА та МСЗО стосовно тільки фахівців-практиків, які виконують завдання з аудиту або огляду відносно історичної фінансової інформації.

Відмітимо, що норми Кодексу етики професійних бухгалтерів ототожнюють терміни «аудитор» та «професійний практикуючий бухгалтер». У підтвердження цієї тези наведемо термін «аудиторське завдання», який визначається, як «прийняття завдання на підтвердження інформації, при виконанні якого публічно практикуючий професійний бухгалтер висловлює думку про те, що фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах підготовлена у відповідності до принципів фінансової звітності

(або забезпечує об'єктивне і достовірне надання інформації, або у всіх суттєвих аспектах представлена об'єктивно, згідно із чинними принципами фінансової звітності), перевірка проводилася відповідно до МСА. Вищевикладене відноситься також до обов'язкового аудиту, що ведеться відповідно до законодавства або іншим видом регулювання» [98].

Отже, діяльність фахівця-практика при особливих умовах (наприклад, при виконанні завдань, зв'язаних з перевіркою даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах) може бути пов'язана зі здійсненням аудиту. У цьому випадку спостерігатиметься трансформація понять: фахівець-практик → аудитор.

Зазначимо, що аудиторами за МСА можуть бути тільки досвідчені особи у відповідних напрямках без суворого обмеження на відміну від вимог національного законодавства (рис. 1.6).

На наше переконання, враховуючи значну міру відповідальності при здійсненні податкового аудиту як завдання з надання достатньої впевненості фахівець-практик зобов'язаний бути аудитором. Виконуючи завдання, фахівець-практик повинен дотримуватися вимог МСЗНВ у контексті МКОЗНВ, Кодексу етики професійних бухгалтерів, МСКЯ 1 та враховувати рекомендації, які містять МСА в зв'язку з тим, що в них не оглядово, а більш детально розкриті основні методологічні та методичні постулати завдання з надання достатньої впевненості.

Мета завдання з надання достатньої впевненості – це зменшення ризику завдання до прийнятно низького рівня за обставин завдання (тобто, умов завдання, характеристик предмета перевірки, критеріїв для оцінки та виміру предмета перевірки, потреб користувачів та інших питань, що можуть мати значний вплив на завдання) як основи для позитивної форми надання висновку фахівця-практика [91]. Відзначимо, що незважаючи на те, що правила МСА не містять визначення «аудит» (за Глосарієм термінів розкривається лише поняття «аудит групи (Group audit)» як аудит фінансової звітності групи), аудит можна вважати

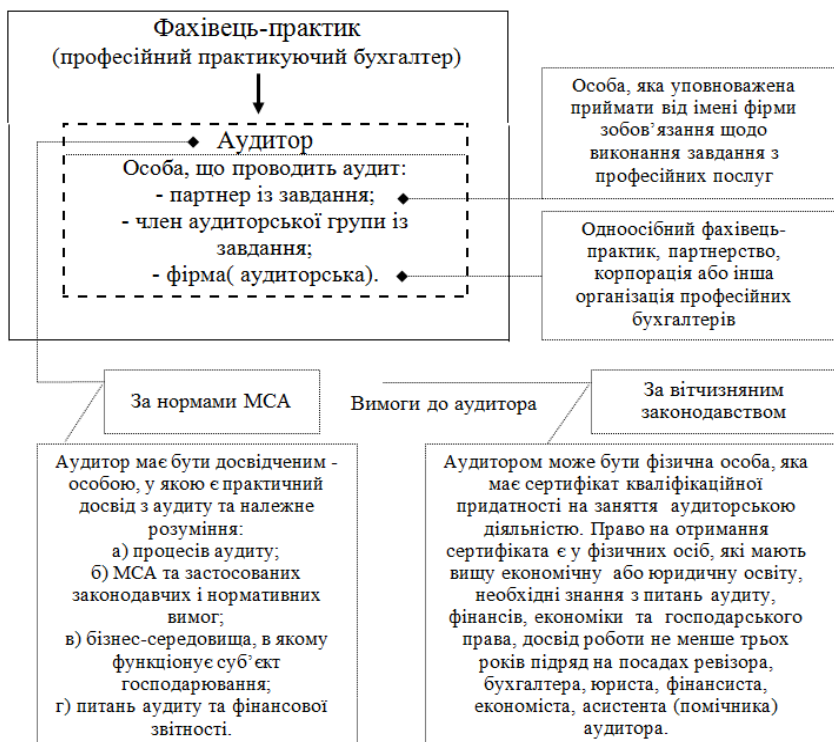


Рис. 1.6. Співставлення сутності термінів «факхівець-практик» та «аудитор»

Джерело: власна розробка

одним із завдань з надання достатньої впевненості, оскільки його метою є зменшення ризику до прийнятно низького рівня за конкретних обставин для висловлення думки в позитивній формі, яке виконується за допомогою особливого інструментарію (перевірки), що не суперечить міжнародному регламенту. З цього приводу, заслуговує уваги судження стосовно того, що дефініцію «завдання з надання впевненості», якою оперують Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, можна визначити як

ідентичну дефініції «аудиторські перевірки», або «аудит», що використовується Законом України «Про аудиторську діяльність» [99]. Але, на наш погляд, пряма ідентифікація понять не є коректною через те, що завдання з надання впевненості на відміну від завдань з надання достатньої впевненості мають більш широке цілеспрямовання ніж аудит.

Нормативні вимоги на міжнародному та національному рівні, які пред'являються до аудиту, в методологічному аспекті не мають істотних протиріч відносно правил, застосовуваних до завдань з надання достатньої впевненості. Так, при виконанні незалежного аудиту аудитор керується нормами міжнародних стандартів таких, як: Кодекс етики професійних бухгалтерів РМСЕБ, Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, МСКЯ, МСА, МСЗО, та правилами вітчизняного законодавства: Законом України «Про аудиторську діяльність».

З метою обґрунтування авторського визначення терміну «податковий аудит» проаналізуємо змістовну складову дефініцій «завдання з надання достатньої впевненості» в контексті «податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості» у співставленні з традиційним поняттям «аудит», враховуючи міжнародну регламентацію, за наступними елементами: участь сторін; предмет перевірки; контрольні показники для визначення оцінки та предмета перевірки (критерії); докази; звіти з надання впевненості.

1. Участь сторін.

Завдання з надання достатньої впевненості в процесі виконання передбачає участь суб'єкта, відповідальної сторони та користувачів аудиторської діяльності. При певних обставинах відповідальна сторона та користувачі виступають як одна сторона. У цьому контексті сприятливою є запропонована вченими Г. М. Давидовим та Н. С. Шалімовою класифікація користувачів залежно від виду взаємозв'язків у системі тристоронніх відносин «аудитор – відповідальна сторона – користувач» за певними взаємопов'язаними ознаками: залежно від наявності відповідальності стосовно предмета перевірки, від можливостей задо-

волення інформаційних потреб користувачів, від напрямів використання отриманої інформації користувачами, від можливості впливу на аудиторську діяльність користувачів тощо) [100], які можна доповнити такою рисою, як «рівень значущості інформації результатів контролю для користувачів».

Розмежування користувачів на таких, що можуть розглядатись як суб'єкти контролю, та таких, що ніколи не виступають суб'єктами контролю по відношенню до відповідальної сторони (потенційні інвестори, кредитори, громадськість тощо), проведено В. В. Рядською [101].

Порівнюємо складові елементу «Участь сторін» за видами аудиту (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Складові елементу «Участь сторін» за видами аудиту

Складові елементу «Участь сторін»	Фінансовий (традиційний) аудит	Податковий аудит
Суб'єкт аудиторської діяльності	Аудитор	Фахівець-практик/аудитор
Відповідальна сторона	Особа (особи), яка несе відповідальність як за інформацію з предмета перевірки, так і за предмет перевірки	
Користувачі, у тому числі за рівнем значущості для них інформації результатів контролю:	Суб'єкт господарювання та його засновники (інвестори)	Суб'єкт господарювання – платник податків та його засновники (інвестори), державні фіскальні органи
- прямого інтересу		
- релевантного інтересу	Державні органи влади, банківські та інші фінансові установи, потенційні інвестори, контрагенти	
- імпліцитного інтересу	Громадськість та інші користувачі	

Джерело: власна розробка

Як видно, при певній трансформації змістовної складової елементу «участь сторін» простежується тотожність загальних вимог завдання з надання достатньої впевненості при виконанні традиційного аудиту та податкового аудиту.

2. Предмет перевірки.

Форми предмета перевірки аудиту та податкового аудиту як завдання з надання достатньої впевненості є різними (при виконанні податкового аудиту предметом перевірки та інформацією з предмета перевірки виступають облік та звітність у системі оподаткування, податкові платежі платника податків; бухгалтерський облік і фінансова звітність суб'єкта господарювання є предметом аудиту), але методологічний підхід до вибору предмета перевірки однаковий: прийнятність предмету перевірки у частині ідентифікації, оцінки, можливості піддати специфічним процедурам інформацію про нього для обґрунтованих доказів та підтвердження висновку про достатню впевненість.

3. Контрольні показники для визначення оцінки та предмета перевірки (критерії).

У процесі виконання завдання з надання достатньої впевненості (зокрема, аудиту) для обґрунтування професійного судження щодо предмета перевірки аудиторами обов'язково застосовуються загальноприйняті належні критерії, як: доречність (при складанні висновку для користувачів); повнота (при обробці інформації щодо предмету перевірки з метою недопущення пропуску важливих чинників, які можуть вплинути на висновки); достовірність (при формуванні обґрунтованого висновку щодо оцінки та предмету перевірки); нейтральність (при складанні неупередженого висновку); зрозумілість (з метою виключення неоднозначного тлумачення висновків).

Фахівцями-практиками також застосовуються критерії, встановлені законодавчими та іншими нормативно-правовими актами щодо проведення завдань з надання достатньої впевненості.

В залежності від мети завдання використовуються спеціально розроблені критерії, тому за змістом вони можуть відрізнятися при проведенні аудиту та завдання з надання достатньої впевненості. Так, при проведенні податкового аудиту сформульовані специфічні контрольні показники аудитори використовують для оцінки відповідності вимогам податкового законодавства та податкової звітності.

4. Докази.

Формування доказів при виконанні аудиту та завдання з надання достатньої впевненості (податкового аудиту) за вимогами МКОЗНВ здійснюється за тотожними методологічними підходами. Так, під час планування та виконання завдання фахівець-практик визначає суттєвість, ідентифікує та оцінює ризики суттєвих викривлень, кількість і якість доступних доказів з долею професійного скептицизму. Визначає достатність, доречність та достовірність доказів, характер, час та обсяг процедур збору доказів, потрібність у залученні експертів.

Достатніми й прийнятними доказами при проведенні податкового аудиту можна вважати отриману аудитором вичерпну інформацію про господарську діяльність відповідальної сторони – платника податку та первинні документи, що фіксують факт та оцінку господарських операцій, які формують об'єкт та базу оподаткування.

5. Звіти з надання впевненості.

За вимогами Міжнародної концептуальної основи тотожними є і методологічні засади щодо формування думки, складання звіту та висновку, який відображає впевненість щодо інформації з предмета перевірки аудиту та завдань з надання достатньої впевненості (податкового аудиту). Так, за результатами проведення податкового аудиту формується звіт, який повинен містити висловлену незалежну аудиторську думку про те, чи складена податкова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до податкового законодавства України.

Отже, критичний огляд наукових інтерпретацій у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі щодо визначення податкового аудиту, його місця в структурі аудиторської діяльності, аналіз нормативно-правової регламентації на міжнародному і національному рівні термінів «податковий контроль», «аудит», «завдання з надання впевненості», сучасна аудиторська практика переконують, що такий вид аудиторської діяльності як податковий аудит за значущістю, обсягом та ступенем відповідальності заслуговує окремого законодавчого закріплення.

З цією ціллю в роботі розроблена та запропонована для впровадження в теорію та практику незалежного фінансового контролю дефініція «податковий аудит» у такий авторській редакції: податковий аудит – це завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі перевірки обліку та звітності в системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про їх достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги в прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно з вимогами користувачів.

Таким чином, завдання, які реалізуються в формі перевірки через вимірювання досягнутих результатів і співвіднесення їх із очікуваними результатами, забезпечують досягнення мети контролю.



Рис. 1.7. Місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності

Джерело: розробка на підставі [91]

З огляду на податковий аудит як одного з напрямків незалежного фінансового контролю в системі управління, викреслюється графічна інтерпретація його місця в структурі аудиторської діяльності (рис. 1.7).

Отже, авторські напрацювання щодо визначення та місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності, які здійснені на базі наукових здобутків попередників, з урахуванням законодавчої регламентації та міжнародного досвіду уможливають подальші дослідження в напрямку розкриття теоретико-методологічних засад сутності податкового аудиту з метою практичного застосування досягнутих результатів в аудиторській практиці і підвищення ролі незалежного фінансового контролю в системі управління бізнесом.

1.3. Концептуальні основи податкового аудиту в новітній контрольній парадигмі

Мета, як об'єктивна сила, що формує предмет контролю, виступає базисним системоутворюючим фактором, оскільки саме вона зумовлює діяльність системи та її головну властивість – цільове призначення. Це наукове поняття відноситься до числа складних категорій наук, зокрема, економіки, управління, соціології, філософії. Ще Аристотель відмічав, що благо повсюди залежить від дотримання двох умов: правильного встановлення кінцевої мети усякого роду діяльності і винайдення відповідних засобів, що ведуть до кінцевої мети [102, с. 45].

Загальновідомо, що постановка мети, тобто, цілепокладання, як процес встановлення чітких, вимірюваних, досяжних та спрямованих за часом цілей (певних уявлень, прагнень до його здійснення), є ефективним інструментом досягнення мети. Цілям, які задають окремі напрямки діяльності та становлять основу критеріїв виділення проблем, вибору варіантів рішень, оцінки отриманих результатів в системі контролю, властива ієрархічність, де провідною є генеральна мета (місія), що визначає загальну

направленість всього контрольного процесу та уявляє кінцевий результат певної діяльності.

Основною метою аудиторської діяльності за діючим національним регламентом є захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [59]. Справедливо позначено, що місія, тобто, вище призначення аудиторської діяльності полягає передусім у забезпеченні надійності економічної інформації, яка слугує основою для прийняття управлінських рішень [101].

За МКОЗНВ метою аудиту є зменшення ризику завдання до прийнятно низького рівня як основи для позитивної форми висновку фахівця-практика [91].

Виходячи з вимог міжнародних стандартів, аналізуючи сучасні погляди вчених на визначення мети класичного аудиту, можна сформулювати основну мету податкового аудиту, як завдання з надання достатньої впевненості – це висловлення незалежної думки аудитора про достовірність обліку та звітності в системі оподаткування, їх повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами користувачів.

Для досягнення мети виділимо взаємозв'язані цілі (підділі) податкового аудиту, враховуючи їх властиву ієрархічність (табл. 1.16).

Виходячи з цілеспрямування податкового аудиту вибудовуються головні завдання, як план дій для досягнення цілей:

- отримання необхідних аудиторських доказів щодо нарахування та сплати податкових платежів;
- перевірка первинної документації, правильність її відображення в обліку та звітності в системі оподаткування, дотримання інших вимог податкового законодавства;
- перевірка правильності нарахування податків і зборів, своєчасності їх сплати до бюджету; перевірка достовірності податкової звітності;
- оцінка системи внутрішнього контролю в сфері оподаткування; виявлення та оцінка податкових ризиків у процесі фінансово-господарської діяльності платника податків;

- розробка пропозицій щодо зниження податкових ризиків та оптимізації оподаткування.

Таблиця 1.16

**Ієрархічність взаємозв'язаних цілей (підцілей)
податкового аудиту**

	Допомога у дотриманні податкової дисципліни		
Цілі	Підцілі	Оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податкових платежів	
		Рівні підцілей	Оцінка правильності нарахування окремих податків, зборів (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
			Підтвердження правомірності формування бази, ставок оподаткування, пільг за видами податків і зборів
			Оцінка повноти та своєчасності сплати окремих податків, зборів (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
	Оцінка відповідності нормам податкового законодавства податкової звітності		
	Підцілі	Рівні підцілей	Підтвердження правильності складання податкової звітності за видами податкових платежів (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
			Оцінка відповідності відображення у податковій звітності податкових зобов'язань за видами податкових платежів
			Підтвердження правильності та своєчасності надання до відповідних органів податкового контролю податкової звітності
		Виявлення та аналіз порушень у частині нарахування та сплати податкових платежів	
	Підцілі	Рівні підцілей	Виявлення порушень у частині нарахування податкових платежів за їх видами (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
			Виявлення порушень у частині сплати податкових платежів за їх видами (ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку тощо)
			Аналіз порушень у частині нарахування та сплати податкових платежів за їх видами
		Висловлення незалежної думки про достовірність обліку та звітності у системі оподаткування	
	Підцілі	Рівні підцілей	Формулювання думки та надання звіту (висновку)
Додаткове пояснювання окремих (фундаментальних) питань з аудиту			
Надання особливих міркувань за результатами виконання інших замовлень у складі податкового аудиту			
Профілактика порушень у податковій сфері (за вимогами користувачів)			
:	Надання пропозицій щодо зменшення податкових ризиків		
	Надання допомоги у забезпеченні оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування		

Джерело: власна розробка

В цьому контексті слушною, на наш погляд, є пропозиція, за якою пропонується розглядати завдання з аудиту податків як незалежну перевірку даних податкового обліку і податкової звітності платника податків в цілому як процес; та як завдання конкретної аудиторської перевірки [52].

Загальна ідея успішного функціонування податкового аудиту, на наше переконання, полягає в інтеграції цілей незалежного та державного фінансового контролю у системі управління.

Порівняння цільової спрямованості видів фінансового контролю у сфері оподаткування дозволило виявити їх спільні та відмінні риси (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Цілі фінансового контролю в сфері оподаткування: порівняльний аспект

Джерело: власна розробка

Схема цільового унаочнення видів фінансового контролю в сфері оподаткування свідчить про їх розрізнення в головному напрямку: державна податкова політика, сприяння її реалізації (державний податковий контроль); користувачі податкової інформації, захист їх інтересів (податковий аудит). Але події останнього часу, які відбуваються в нашій країні, вказують на початок трансформаційних змін у цілеспрямованні податкового контролю. Так, відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленою Указом Президента України від 12.12.2015р. за №5/2015, передбачено реформування податкової системи в напрямку переходу від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає в нарахуванні та проведенні сплати податків, а не наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переplat [103].

Допомога проголошена визначальною у сфері взаємовідносин держави та платників податків, що сприятиме узгодженню їх цілей у напрямку констатації рівнозначності інтересів суб'єктів податкового контролю. У цьому аспекті заслуговує уваги концептуальна модель гармонізації взаємовідносин учасників податкового контролю, розроблена М. І. Мельник та І. В. Лещух, у якій шляхом узгодження цілей, можливостей та інтересів учасників передбачено поетапне досягнення гармонізації їх взаємовідносин [104].

Отже, при перетворенні цільової парадигми податкової політики держави за стратегією реформування спостерігатиметься певна цільова узгодженість державного та недержавного контролю у сфері оподаткування (інтереси держави ↔ інтереси користувачів податкової інформації), зокрема, у частині: дотримання податкової дисципліни; профілактики порушень у податковій сфері; встановлення оптимального рівня оподаткування.

Цілі податкового аудиту визначають систему взаємопов'язаних функцій, через які здійснюється цільова реалізація. В загально філософському сенсі під поняттям «функція» (лат. *functio* – виконання) прийнято вважати певну діяльність, призначення, обов'язок по виконанню дій або такий вид зв'язку між

елементами, в якому зміна одного з них призводить до зміни іншого [105].

Виходячи з філософського уявлення, функціями контролю слід називати основні призначення, за допомогою яких і втілюються мета та завдання (цілі ↔ завдання для виконання ↔ функція, як процес вирішення завдання). Справедливо відмічено, що визначення функцій повинно бути підпорядковано принципу прямої відповідності у змінах взаємозалежних явищ, що відбуваються внаслідок реалізації механізму соціально-економічних взаємодій [106, с. 50].

Визначимо функції податкового аудиту, виходячи з його призначення та виділених основних завдань, спрямованих на досягнення цілей, через порівняльний спектр досліджень функцій у системі фінансового контролю.

З цього приводу слід зазначити наукову цінність теоретичних здобутків В. В. Рядської, що базуються на концепції ієрархічності сутності аудиту В. С. Рудницького [107, с. 10], та Н. В. Ким [108] стосовно визначення функцій аудиту за принципом їх ієрархії, за яким головна функція реалізується через систему взаємообумовлених та взаємодоповнюючих функцій нижчого порядку [106, с. 51].

На підставі систематизації та аналізу наукових джерел з теорії аудиту В. В. Рядською запропонована система функцій аудиту як професійної практики, з їх розподілом на:

- макрорівні: функції, через які реалізується суспільна місія аудиту (культурно-історична та соціальна);
- мікрорівні: функції, що визначаються змістом аудиторської практики (оціночна, інформаційна, комунікативна).

До функцій аудита на макрорівні дослідниця Н. В. Ким ще додає економічну, політичну та юридичну функції з подальшою їх деталізацією за видами [108].

Не можна не погодитися з аргументацією вчених щодо визначення та видів функцій на макрорівні, через які реалізується суспільна місія аудиту, але не тільки аудиту, а в цілому і аудиторської діяльності. При дослідженні функцій аудиту на мікрорівні В. В. Рядською запропонована їх класифікація з виділенням

певних груп – за суттю аудиторського процесу, метою перевірки, місцем аудиту в інформаційному обміні та призначенням послуг, не пов'язаних із наданням впевненості [106, с. 338-342].

Погоджуючись з судженням дослідниці, варто відзначити, що такий розподіл функцій властивий в цілому аудиторської діяльності, традиційний же аудит, тобто, аудит фінансової звітності за змістом має обмежені цільові установки, відповідно, завдання та функції. У цьому контексті доцільно проаналізувати наукові підходи щодо визначення функцій аудиту за умовою нормативної інтерпретації терміну «аудит» з урахуванням логіки ієрархії – на мікрорівні (табл. 1.17).

Таблиця 1.17

Функції традиційного аудиту (мікрорівень)

Види функцій	Джерело ідентифікації функцій
контрольна	[109], [110, с. 57], [111, с. 15], [112, с. 19]
експертна	[109], [110, с. 57], [113, с. 46]
оціночна	[109], [113, с. 46], [106, с. 340]
інформаційна	[109], [106, с. 340], [108], [114]
комунікативна	[106, с. 54]
запобіжна (профілактична)	[111, с. 15], [112, с. 19], [109]
дорадча	[109]
прогнозна	[110, с. 57], [113, с. 46], [109]
стимулююча	[114]

Джерело: складено на підставі [106, 108 -114]

У системі фінансового контролю основною функцією аудиту фінансової звітності є контрольна, що представляє собою процес виконання специфічних завдань у вигляді перевірки, аналізу (оцінки), експертизи (за необхідністю) бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Перевірка за Глосарієм термінів МСА представляє собою особливу аудиторську процедуру у вигляді перевірки записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у різних формах (паперовій або електронній), чи фізична перевірка активів [91].

Під оцінкою в загально філософському сенсі розуміють спосіб встановлення значущості певного предмету для пізнання суб'єкта. Оцінка, як невід'ємна частина аналізу діяльності господарчої одиниці, надає аудиторіві більш точну фінансову інформацію про предмет перевірки. У процесі контролю відбувається оцінювання, тобто, аналіз ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення та інших питань за встановленими критеріями, включаючи різні процедури, щоб дійти до відповідного аудиторського висновку. У випадках, коли аудитору потрібні спеціальні знання та досвід у певній галузі, до аудиторської роботи залучаються експерти для проведення експертизи, яка у найбільш загальному вигляді означає спосіб пізнання певної реальності. Як правило, експертиза охоплює окремі аспекти фінансово-господарської діяльності та стану майна господарчої одиниці.

Таким чином, процеси, пов'язані зі здійснюванням перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оцінюванням та проведенням експертизи можна вважати складовими (субфункціями) контрольного процесу виконання аудиту.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність виступають головними вхідними параметрами інформаційної бази для здійснення аудиту. Виконання контролю неможливо без інформаційної функції – процесу, при здійсненні якого формується не тільки заданий інформаційний масив, але і відбувається комунікативний зв'язок між відповідними сторонами (аудитором та підконтрольним суб'єктом), оброблюється інформаційний потік, а на завершальній стадії через висновок аудитора користувачем отримується інформація щодо предмета аудиту. Прояв інформаційної функції, за тезою дослідниці Н. С. Шалімової, позначається і у виявленні наслідків конфлікту інтересів, що дозволяє зменшити інформаційний ризик та підвищити інформаційну прозорість об'єкта [114].

Інші функції (комунікативна, запобіжна, стимулююча), на наше переконання, є похідними від системних функцій, виходячи з нормативного тлумачення змісту аудиту фінансової звітності (метою якого є тільки формулювання думки про достовірність у

всіх суттєвих аспектах фінансової звітності), решта (прогнозна, дорадча) – не є функціями традиційного аудиту. В якості обґрунтування цього судження наведемо наступну аргументацію.

Під прогнозною функцією контролю в загальновідомому значенні розуміється виконання дій відносно визначення тенденцій розвитку явищ, що досліджуються, відповідно до об'єктивних законів їх розвитку.

Дорадча функція, як процес надання поради, представляє собою дії з передачі інформації користувачам в якості допомоги для прийняття оптимальних управлінських рішень, що свідчить про її наближеність за сенсом до консультування, консалтингу. До дорадчої функції можна віднести надання порад щодо оцінки альтернативних рішень, розробки стратегії, організації системи внутрішнього контролю підприємства [109].

Отже, прогнозна, дорадча функції не властиві регламентованому аудиту, вони спрямовані на виконання завдань більш широкого діапазону – завдань з надання впевненості або інших послуг у структурі аудиторської діяльності.

В рамках проблематики дослідження функцій податкового аудиту в контексті дотримання міжнародних вимог аудиту увагу представляють саме функції, пов'язані з виконанням завдань з надання достатньої/обґрунтованої впевненості. У цьому випадку податковому аудиту притаманні ті ж самі функції, що і традиційному аудиту. Але за домовленістю сторін завдання з надання достатньої/обґрунтованої впевненості може бути частиною більшого завдання, у межах якого виконуються: завдання з надання достатньої впевненості (власне податковий аудит); послуги у сфері податкового прогнозування, рекомендацій щодо оптимізації податкових платежів тощо). За таких обставин результат виконання завдання, що фокусується в звіті та висновку фахівця-практика, доречно розглядати в таких аспектах, як: надання достатньої впевненості щодо предмету перевірки в контексті дотримання вимог МКОЗНВ; надання інших послуг у сфері аудиторської діяльності, які не є завданнями з надання впевненості, та не містять правил дотримання МКОЗНВ, МСА, МСЗО, МСЗНВ.

Вельми щільну системну взаємозалежність можна простежити між функціональними процесами податкового аудиту, де кожен з них проявляється через зворотній зв'язок (рис. 1.9).

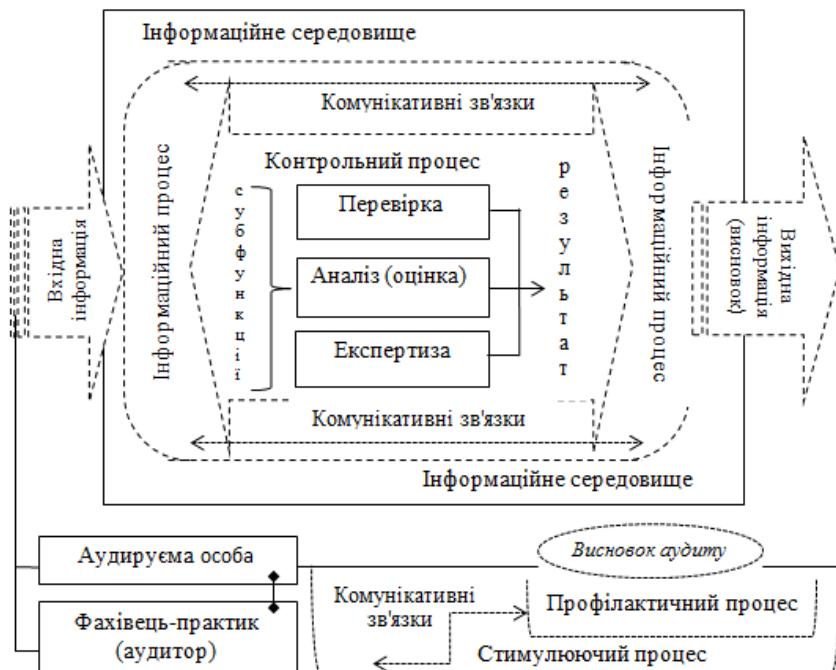


Рис. 1.9. Функціональна модель податкового аудиту

Джерело: власна розробка

Досягнення цілей контролю неможливо без визначення його основних елементів: предмета та об'єктів.

У філософському розумінні предметом пізнання є категорія, що позначає певну цілісність, виділену зі світу об'єктів у процесі людської діяльності і пізнання [115]. Предметом дослідження є точка зору, з якої дослідник познає цілісний об'єкт, виділяючи при цьому ключові, найбільш істотні ознаки об'єкта [116]. У сучасній літературі під предметом нерідко розуміють об'єкт,

оскільки він включає ті характеристики об'єкта, на які спрямована діяльність або які використовуються в діяльності в якості її засобів. Але основна структурна відмінність предмету від об'єкту полягає в тому, що в предмет входять головні, найбільш суттєві з точки зору даного дослідження властивості та ознаки, що робить відносним протиставлення цих категорій у загально ґносеологічному аспекті.

У методології наукової діяльності об'єкт і предмет дослідження, як категорії наукового процесу, співвідносяться між собою як загальне та часткове, де в об'єкті виділяється та його частина, що є предметом дослідження, тобто, об'єкт є первинним по відношенню до предмету. У цьому контексті, справедливо відмічено, що володіючи необмеженим безліччю різних проявів та зв'язків з реальністю, об'єкт, не вміщається повністю в дослідницький кругозір суб'єкта, який переходить до його розгляду не у всій множині його проявів, а в усіченому виразі за специфічним інтересом дослідника [117].

Виходячи з загальних домінант предмету та об'єкту науки можна зауважити, що визначення цих категорій потребує системного підходу, тобто має охоплювати економічні, організаційні, інформаційні та інші системні властивості фінансового контролю.

Розгляд спеціальної економічної літератури показує дискусійний характер досліджень стосовно формулювання предмету та об'єктів аудиту та підтверджує доцільність здійснення порівняльного аналізу суджень науковців з метою визначення їх актуальності для сфери податкового аудиту. За найбільш розповсюдженими науковими концепціями предмет аудиту визначається як:

- процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки, достовірність відображення його в системі бухгалтерського обліку і звітності [118; 119, с. 51; 120, с. 24], а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства [118, с. 28];

- власність акціонерів та інвесторів [121, с. 54];
- господарська і виробнича діяльність підприємства та його інформаційний стан за певний період [122, с. 231];
- господарські процеси і явища діяльності підприємства, що відображені в документах та звітності з точки зору їх законності, достовірності та доцільності [123, с. 43; 124, с.7; 125, с. 28; 126, с. 36; 127, с. 89];
- стан і дії об'єктів, які перебувають у сфері аудиторської оцінки [128, с. 262; 129, с. 23];
- бухгалтерська звітність, фінансові прогнози [109; 130, с. 16] або показники фінансової звітності підприємства з точки зору достовірності та відповідності їх даним обліку [131, с. 20];
- перевірка, експертиза або оцінка фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та визначення її достовірності і правової відповідності [132, с. 26] або контрольний перегляд здійснених господарських операцій [133, с. 28];
- законність, повнота та достовірність відображення інформації про факти господарської діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку та показниках фінансової звітності [127, с. 89; 130, с. 16];
- інформація про факти (явища й процеси) господарської діяльності суб'єкта аудиторського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи і підлягає кількісній та вартісній оцінці [134, с. 26; 135, с. 121-122; 107, с. 107; 136];
- сукупність суспільних відносин, що виникають у зв'язку із здійсненням «власне аудиту» (у практичній діяльності) та наданням і використанням аудиторської інформації (в інформаційній сфері) [108, с. 61];
- одна з основних функцій управління, один з видів суспільно необхідної діяльності з забезпечення користувачів достовірною інформацією бухгалтерської (фінансової) звітності аудированої особи [137, с. 15-16].

Така різноманітна сучасна інтерпретація предмету аудиту характеризує різне ставлення дослідників до його змісту в сис-

темі незалежного фінансового контролю. Підхід до традиційного аудиту в цілому як до господарського контролю, а не окремої його складової, спровокував, на наш погляд, появу узагальненого визначення предмету аудиту, яке не розкриває його специфічну сутність. Виникає необхідність уточнення: як саме процеси розширеного відтворення суспільно необхідного продукту становляться предметом аудиту, чи завжди стан об'єктів, господарські процеси підприємства та власність засновників є предметом аудиту? В деяких дослідженнях виділяються лише загальні властивості предмету у його визначенні: явища – процеси – діяльність (дії) – стан (його зміна), які у філософському розумінні є тотожними: процес представляє собою сукупність послідовних дій, явищ, зміну станів об'єкту, або, навпаки, відзначаються тільки окремі компоненти предмету.

Виходячи зі змісту традиційного аудиту в структурі аудиторської діяльності, його предмет доречно розкрити у контексті завдання з надання достатньої / обґрунтованої впевненості у взаємозв'язку основних складових: інформація – способи – відносини (рис. 1.10).

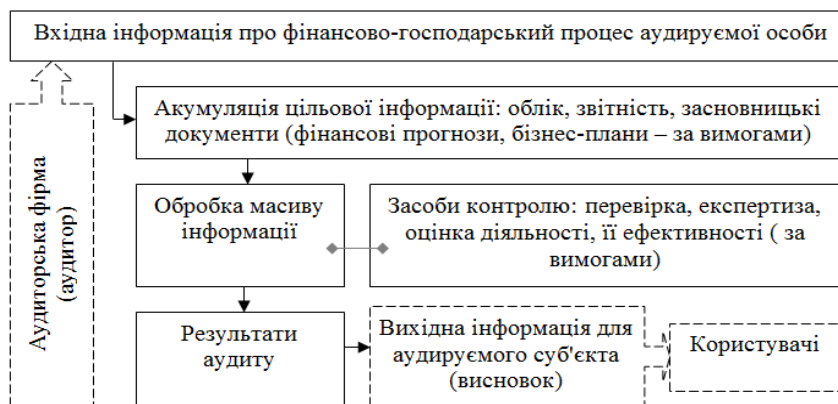


Рис. 1.10. Взаємозв'язок компонентів предмету аудиту

Джерело: власна розробка

Узагальнюючи різні точки зору дослідників, можна зазначити, що предметом традиційного аудиту є інформація про господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка акумулюється в системі обліку й фінансовій звітності, та підлягає контролю (із застосуванням специфічних контрольних засобів) на достовірність та відповідність за вимогами користувачів.

З метою адекватного визначення предмету податкового аудиту проаналізуємо погляди вчених на поняття «предмет державного податкового контролю» через відсутність його законодавчої регламентації. На сучасному етапі спостерігаються різні міркування науковців щодо предмету державного податкового контролю, за найбільш поширеними підходами під ним розуміють:

- податковий облік й звітність, в яких зафіксовані результати фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за відповідний період, що підлягають контролю у зв'язку з справлянням податків [138; 139, с. 114; 140; 141];
- фінансово-господарську діяльність підконтрольних об'єктів у частині формування зобов'язань по податкових платежах і відрахувань до бюджету та позабюджетних фондів [142, с. 12];
- правильність нарахування, сплати податкових платежів, складання та своєчасності подання податкової звітності, дотримання податкового законодавства з інших питань [143, с. 9-10];
- перевірку обчислення та сплати податкових платежів, здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних із виконанням платником своїх податкових обов'язків [37, с. 5].

Отже, відсутність єдиного ставлення науковців до предмету державного податкового контролю залишає відкритим питання: що вважати предметом – діяльність, облік та звітність, чи взагалі абстрактні філософські категорії типу «правильність / справедливість»?

Приймаючи за індикативне (базове) визначення предмету традиційного аудиту, враховуючи здобутки науковців у сфері державного податкового контролю, та виходячи з специфічного змісту податкового аудиту можна визначити його предмет: це

інформація про господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка акумулюється в обліку та звітності в системі оподаткування, та підлягає контролю (із застосуванням специфічних контрольних засобів) на достовірність та відповідність податковому законодавству за вимогами користувачів. Таке формулювання предмета податкового аудиту не суперечить філософському тлумаченню предмета пізнання, адже віддзеркалює сукупність досліджуваних познач – законність, достовірність, доцільність, ефективність через певний логічний вираз – інформацію про господарську діяльність суб'єкта господарювання. У цьому контексті слушним є дослідження теорії аудиту податків, в якому пропонується розглядати предмет не на процесі оподаткування в цілому, а на рівні конкретного податку [25]. Приймаючи та враховуючи логіку таких напрацювань, предмет податкового аудиту можна визначати на макро- та мікрорівні (рис. 1.11).

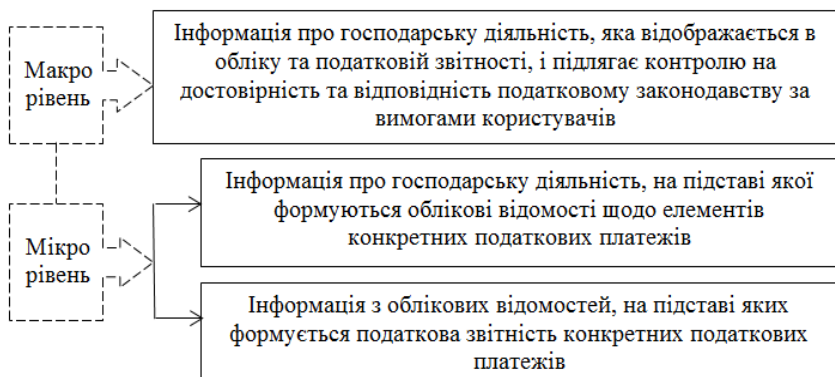


Рис. 1.11. Розкриття предмету податкового аудиту

Джерело: власна розробка

Не викликає сумніву, що предмет аудиту змінюється залежно від зміни його об'єктів, тому, визначаючи предмет, одночасно варто досліджувати розмаїття його об'єктів. За найбільш поширеними підходами до об'єктів аудиту відносяться:

- система обліку і внутрішнього контролю, інформаційні системи [109; 130, с. 16; 144];
- бухгалтерська (фінансова) звітність [137, с. 15];
- предмети і засоби праці [119, с. 51], активи і пасиви [122, с. 231; 120, с. 24];
- підприємницькі структури [121, с. 54];
- фінансово-господарська діяльність та її відображення в обліку та звітності [145]; господарські процеси [120, с. 24; 122, с. 231; 126, с. 36; 131, с. 20; 132, с. 26];
- інформація про факти (явища або процеси) господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи та підлягає кількісній і вартісній оцінці [107, с. 108; 125, с. 28];
- економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони функціонування системи, що вивчають, стан яких може бути оцінений кількістю і якістю [118, с. 28; 129, с. 23].

Дослідниця М. О. Виноградова виділяє об'єкти аудиту відносно об'єктів обліку: ресурси і джерела їх формування, господарські процеси та фінансові результати та до об'єктів управління: організаційні форми, методи і функції управління [133, с. 28].

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що такий широкий діапазон підходів до сутності об'єктів аудиту пов'язаний насамперед з різноманіттям цільових установок, та відповідно, завдань аудиту в структурі аудиторської діяльності. Тому в теоретико-методологічному аспекті бажано висвітлити уніфіковану сутність об'єктів аудиту, з урахуванням загальних властивостей, притаманних об'єкту. Найбільш сприятливим у цьому сенсі вважаємо підхід до визначення об'єктів аудиту за відповідними рівнями: перший рівень – юридичні й фізичні особи, та особи з неозначеним юридичним статусом, другий рівень – економічні, організаційні, інформаційні, технологічні процеси та інші сторони функціонування юридичних й фізичних осіб, третій рівень – облікові документи [128, с. 262].

Сутність об'єктів податкового аудиту доречно визначати у співставленні з об'єктами недержавного та державного фінансового контролю в сфері оподаткування.

Узагальнюючи точки зору дослідників, можна зазначити, що найчастіше під об'єктами державного податкового контролю розуміються:

- об'єкти оподаткування, визначені податковим законодавством [138, с. 66; 141; 146, с. 249];
- дії щодо правильності обчислення та сплати податкових платежів, складення та подання податкової звітності та інші дії у сфері контролю [147, с. 12];
- явища та факти господарського життя, які контролюються [148, с. 344];
- фінансово-господарська діяльність підконтрольних суб'єктів [139, с. 114; 140], що відображається у документах пов'язаних з обчисленням та сплатою податкових платежів [149, с. 3; 150, с. 288];
- податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування та сплати податкових платежів, правильності складання та подання звітності, дотримання податкового законодавства [143, с. 9; 151, с. 381];
- облікова документація та звітність у сфері оподаткування [152, с. 57].

Такий діапазон об'єктів податкового контролю пов'язаний з характером його цільових установок, їх деталізацією, тому в підходах дослідників об'єкти виділяються в загальному контексті – діяльність, дії, явища, факти, процеси, правовідносини; або в вузькому – об'єкти оподаткування, документація, звітність.

Щодо визначення об'єктів податкового аудиту слід зауважити, що недостатність наукових досліджень позначилася на ступені розкриття проблеми за даною тематикою та підтвердила незавершеність наукового пошуку. Узагальнення і систематизація результатів досліджень дозволили виділити основні підходи науковців, за якими об'єкти податкового аудиту в сфері

недержавного фінансового контролю визначаються, як: інформація про господарську діяльність, пов'язану з виникненням зобов'язань про сплату податків, що відображена у податковій звітності [153, с. 67]; показники податкового обліку та податкової звітності [152, с. 57; 154, с. 191]; тільки податкова звітність [155].

Підсумовуючи результати наукових досліджень щодо визначення об'єктів у сфері фінансового контролю, вважаємо, що узагальненим об'єктом податкового аудиту є господарська діяльність суб'єкта господарювання, яка підлягає контролю на достовірність та відповідність податковому законодавству. У такому визначенні, на наш погляд, об'єкт розкривається у всій множині взаємозалежних проявів у контрольному середовищі оподаткування, починаючи з процесу залучення суб'єкта до цілеспрямованої діяльності, проектування та здійснення програм дій, аналізу результатів дій, що відповідає філософської природі об'єкта пізнання.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних основ податкового аудиту в системі фінансового контролю дало змогу дійти до таких висновків:

1. Результати ретроспективного аналізу ефективності функціонування податкової системи країни та аудиторської практики в сфері оподаткування дозволили розкрити генезис податкового аудиту; систематизувати передумови його виникнення в контексті економічних, інформаційних, суспільних, правових, організаційних, наукових чинників.

2. На підставі огляду основних тенденцій міжнародної та вітчизняної аудиторської практики в сфері оподаткування з'ясовано, що становлення податкового аудиту в Україні на сучасному етапі відбувається хаотично, в умовах інституційної невизначеності, відсутності концептуальних засад, теоретико-методологічного та організаційно-методичного забезпечення. Такий стан речей зумовив розроблення завдань для вирішення проблематики адекватної імплементації податкового аудиту в системі фінансового

контролю. Зазначено, що блоки таких завдань варто розв'язувати в парадигмі поетапного та комплексного вирішення проблемних питань: концептуального характеру (визначення основних категорій понятійного апарату податкового аудиту); теоретико-методологічного характеру (обґрунтування, систематизація постулатів / принципів податкового аудиту – концептуальних складників його розвитку; визначення і побудова моделі основних категорій методологічного базису податкового аудиту в їх взаємозв'язку: метод ↔ методологія ↔ методика; розкриття головних елементів інституціоналізації податкового аудиту; аналіз державно-приватного партнерства в сфері оподаткування та побудова моделі взаємодії учасників в умовах імплементації інституту податкового аудиту); теоретико-методичного характеру (доведення доцільності стандартизації податкового аудиту; розкриття її змістовних компонент – суттєвості, ризиків; побудова механізму саморегуляції податкового аудиту через створення системи внутрішніх стандартів); організаційного характеру.

3. В роботі з метою сучасного усвідомлення податкового аудиту в системі управління суб'єктів господарювання на підставі критичного огляду наукових джерел, порівняльного аналізу нормативно-правових актів, регламентуючих фінансовий контроль за його видами, розкрита сутність поняття «податковий аудит» через його логічне визначення (дефініцію). Доведено, що в системі фінансового контролю податковий аудит не є різновидом податкового контролю, як втім і не є традиційним (фінансовим) аудитом, тобто, аудитом за МСА, хоча, як особливий вид аудиторських послуг, він входить до складу аудиторської діяльності. Проте і досі спостерігається поляриність підходів щодо визначення місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності – податковий аудит розглядається як вид аудиту, або як послуга в сфері аудиторської діяльності (супутня, інша; спеціальне завдання).

4. З погляду на світовий досвід і вітчизняну аудиторську практику, сучасну регламентацію аудиторської діяльності на міжнародному та національному рівні податковий аудит

класифікується як завдання з надання достатньої / обґрунтованої впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. З метою обґрунтування авторського визначення терміну «податковий аудит» проаналізована змістовна складова дефініції «завдання з надання достатньої / обґрунтованої впевненості» в контексті «податковий аудит як завдання з надання достатньої / обґрунтованої впевненості» за елементами: участь сторін; предмет перевірки; контрольні показники для визначення оцінки та предмета перевірки (критерії); докази; звіти з надання впевненості (в зіставленні з поняттям «аудит» за МСА). Отримані результати свідчать про те, що податковий аудит за значущістю, обсягом та ступенем відповідальності заслуговує окремого законодавчого закріплення.

5. В роботі розкривається авторське бачення дефініції «податковий аудит» – як завдання з надання достатньої впевненості, що реалізується в формі перевірки обліку та звітності в системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про їх достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах; та допомоги в прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно з вимогами користувачів. Разом з цим, виходячи з сутності поняття «податковий аудит», в роботі обґрунтовано правове існування податкового обліку (обліку в системі оподаткування), що знаходить своє підтвердження як в практиці господарчих суб'єктів, так і на законодавчому рівні, незважаючи на відсутність його прямого нормативного визначення.

7. В рамках розкриття концептуальних засад визначена місія податкового аудиту, сформульована його основна мета, виділені взаємопов'язані цілі (підцілі) за принципом ієрархії. Доведено, що загальна ідея успішного функціонування податкового аудиту полягає в інтеграції цілей незалежного та державного фінансового контролю в системі управління. Саме при певному перетворенні цільової парадигми державної податкової політики спостерігатиметься цільова узгодженість

державного та недержавного контролю в сфері оподаткування (інтереси держави ↔ інтереси користувачів податкової інформації), зокрема, у частині: дотримання податкової дисципліни; профілактики порушень у податковій сфері; встановлення оптимального рівня оподаткування.

8. Сформульовані функції податкового аудиту з виділенням їх на макро- та мікрорівні (контрольна, експертна, оціночна, інформаційна, комунікативна, запобіжна, дорадча, прогнозна, стимулююча); досліджена системна взаємозалежність функціональних процесів податкового аудиту та побудована функціональна модель податкового аудиту, в якій кожна з його функцій виражається через зворотній зв'язок.

9. Досягнення цілей в системі фінансового контролю вимагає розкриття його основних елементів: предмета і об'єктів, як в загально гносеологічному аспекті, так і в еволюційній парадигмі фінансового контролю (державного і недержавного). Приймаючи за індикативне (базове) визначення «предмет традиційного аудиту», враховуючи наукові здобутки в сфері державного податкового контролю, та виходячи з специфічного змісту податкового аудиту запропонована авторська редакція тлумачення дефініції «предмет податкового аудиту»: це інформація про господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка акумулюється в обліку та звітності в системі оподаткування, та підлягає контролю (із застосуванням специфічних контрольних засобів) на достовірність та відповідність податковому законодавству за вимогами користувачів. Таке визначення відповідає філософському тлумаченню предмета пізнання через певний логічний вираз – інформацію про господарську діяльність суб'єкта господарювання (на макро- та мікрорівні). Предмет податкового аудиту розкривається через різноманітність його об'єктів у співставленні з об'єктами недержавного та державного фінансового контролю в сфері оподаткування. Узагальненим об'єктом податкового аудиту, який розкривається у всій множині взаємозалежних проявів, можна вважати господарську діяльність суб'єкта господарю-

вання, яка підлягає контролю на достовірність та відповідність законодавству в системі оподаткування.

10. Дослідження автором теоретичних основ становлення та розвитку податкового аудиту, розкриття проблем концептуального характеру через розроблювання основних категорій понятійного апарату податкового аудиту потребує подальшого системного вирішення задач теоретико-методологічного та організаційно-методичного комплексу.

Розділ 2

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

2.1. Постулати в сфері податкового аудиту: сучасне прочитання

Практика податкового аудиту на сучасному етапі значно випереджає її теоретико-методологічний базис, що вказує про наявність проблематики – відсутність наукового обґрунтування фундаментальних положень функціонування податкового аудиту. Вирішення цієї проблематики на підставі поглибленого розгляду існуючих наукових підходів, їх осмислення у контексті розвитку податкового аудиту, формування авторської позиції щодо визначення основних положень його функціонування в системі фінансового контролю є метою написання даного параграфу.

Загальна ідея формування фундаментальних принципів податкового аудиту полягає в розкритті інтеграційної властивості правил його здійснення в системі фінансового контролю, що обумовлює необхідність дослідження основ теорії та методології аудиторського контролю.

Теорія аудиту, як економічна наука, базується на постулатах, тобто, аксіомах, що приймаються за істину до тих пір, поки не буде доведено інше. Саме постулати покладені в основу функціонування системи стандартизації – регламентуючу сферу аудиторської діяльності. Огляд постулатів аудиту, прийнятих науковою спільнотою, дозволив систематизувати здобутки вчених у історичній ретроспективі, навести найбільш поширені фундаментальні положення теорії аудиту, проаналізувати їх у контексті сучасних потреб користувачів з метою визначення фундацій податкового аудиту, їх інтеграційних властивостей.

Загальновідомо, що засновниками базових постулатів аудиту, покладених в основу його теорії, є американські вчені Р. Маутц (Robert Mautz) і Х. Шараф (Hussein Sharaf), які сформулювали їх у праці «Філософія аудиту» ще в 1961 році [156]. Розробляючи філософську концепцію аудиту, автори досліджували явища і процеси у їх цілісності і взаємозв'язку, в єдності протилежних сторін, у постійному розвитку. Доречно підмічено, що кажучи про постулати, фундатори використовували словосполучення «tentative postulates» («tentative» – попередній, випробувальний, пробний), мабуть, не випадково, а для визначення об'єктивної можливості якісної і кількісної трансформації системи постулатів аудиту [157, с. 97]. Справедливість цих міркувань підтверджує історія розвитку аудиту, в процесі якого відбувається постійне наукове переосмислення, модифікація базового змісту постулатів, що не суперечить їх діалектичній природі. У цьому контексті доцільно проаналізувати прийняті основні постулати аудиту та їх найбільш поширені варіації з метою удосконалення теорії сучасного аудиту та можливості їх фактичного впровадження в вітчизняну практику податкового аудиту.

1. Постулат Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа «Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені» (Financial statements and financial data are verifiable) [156], або в уточненій редакції Дж. Робертсона: «Фінансові звіти та дані можна верифікувати» (Financial statements and data are verifiable) [158].

Базовий постулат аудиту, який вказує на об'єктивну можливість перевірки (верифікації) фінансової звітності, без здійснення якої аудит втрачає сенс, нині не втратив актуальності та в цілому позитивно сприймається науковою спільнотою. Не можна не погодитися з логікою вітчизняних вчених О. А. Петрик та Б. В. Кудрицького, які особисто обґрунтували значимість змісту постулату, виходячи з законодавчих реалій аудиторської діяльності в Україні. [159. с. 96; 160, с. 8]. Слід відзначити, що за цим положенням, в якому ключові акценти – фінансова звітність і показники, перевірка (верифікація), аудит визначально інтерпретується в вузькому сенсі – в контексті лише перевірки

фінансової звітності та показників. Але усе різноманіття цілей, які може переслідувати аудит, і різноплановість предметів дослідження, на яких може бути зосереджено увагу в процесі аудиторської перевірки, відмічено ще в 1973 році Комітетом з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів в Положенні про основні концепції аудиту, в якому аудит визначено як «систематичний процес об'єктивного збору і оцінки свідчень про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям і надання результатів перевірки зацікавленим користувачам» [161, с. 19]. Аналогічної точки зору дотримувався і ряд американських вчених, розглядаючи аудит у широкому сенсі з метою розкриття багатовекторності його цілеспрямованості [158, с. 4], та характеризуючи аудит як процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й оцінює свідчення про інформацію специфічної господарської системи з метою визначення ступеня відповідності цієї інформації встановленим критеріям [162, с. 7].

При розгляді змісту аудиту в широкому значенні спостерігається певна тотожність наукових поглядів сучасників з підходами, розкритими у класичних працях з аудиту. Визначають загальний зміст дефініції «аудит» з урахуванням логіки класиків аудиту [161, с. 19; 162, с. 7] зарубіжні вчені: Т. М. Рогуленко, О. А. Миронова, М. А. Азарська, В. Б. Івашкевич, Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская [163-166]; вітчизняні вчені: В. С. Рудницький [107, с. 101], О. М. Десятнюк та Р. Р. Кулик, які справедливо уточнюють значення аудиту, що підвищує цінність всієї інформації (не тільки бухгалтерської), оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик [167, с. 149]. Стає очевидним, що набуває значущості розуміння аудиту в широкій інтерпретації через перетворення контрольних запитів користувачів та очікувань суспільства під впливом сучасних економічних і соціальних чинників. Підтвердженням зміни цільової парадигми аудиту становиться впровадження в практику аудиторської діяльності нових напрямків аудиту (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Сучасне спрямування аудиту

Види аудиту	Прихильники	Джерела
Аудит управлінської діяльності (його різновиди)	Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек	[162, с. 536]
	В. С. Рудницький, Л. В. Шишов	[107, с. 18; 168]
	И. Н. Богатая, А. Н. Кизилов	[169]
	А. Д. Шеремет, В. П. Суйц	[121]
	Н. М. Терещенко	[170]
Виробничий	М. А. Сафохина, Н. В. Бурдюг	[171,172]
Технологічний	Ю. Трачук	[173]
Екологічний	Р. Адамс	[174, с. 27]
	В. С. Рудницький	[107, с. 98]
	А. Д. Шеремет, В. П. Суйц	[121]
	О. В. Жавнерчик	[175, с. 322-332]
Енергетичний	В. Степаненко	[176]
Бізнес-аудит	И. Н. Богатая, А. Н. Кизилов	[169]
	Р. П. Булига, М. В. Мельник	[177, с. 73]
Стратегічний	І. В. Алексеева	[178]
Маркетинговий	М. І. Белявцев	[179]
	А. В. Кравецький, Л. А. Фірсова, В. В. Луцяк	[180]
	І. Голяш, Я. Дадьо, С. В. Корягіна	[181, 182, 183]
Митний	О. М. Вакульчик, А. В. Хомутенко	[184, 185]
Соціальний	О. В. Мазурик, Л. О. Юзик	[186; 187, с. 91]
Освітній	О. В. Мазурик	[188]
Кадровий	С. Романів, С. І. Пучкова	[189, 190]
Гендерний	Т. Ю. Пашко	[191]

Джерело: узагальнено на підставі [107, 121, 169-191]

Ключовим у назві вказаних видів діяльності є слово «аудит», тому за змістом це повинні бути завдання, що реалізуються у формі перевірки і оцінки інформації, у відповідності з предметом договору з метою надання достатньої впевненості користувачам щодо достовірності, повноти інформації, зниження інфор-

маційних ризиків. На наш погляд, лише у такому тлумаченні ці напрямки діяльності можна асоціювати з сучасним аудитом, виконання же завдань, що не забезпечують достатню впевненість користувачеві, слід розглядати у контексті інших послуг у сфері аудиторської діяльності.

Основою сучасної практики аудиту є специфічна інформація (дані, відомості, звітність на матеріальних носіях, в електронному вигляді), яку за змістом у «чистому виді» можна поділити на:

- фінансову інформацію, яка акумулюється в фінансових документах, облікових регістрах та у фінансовій звітності (традиційний фінансовий аудит);
- податкову інформацію, тобто, сукупність даних, відомостей, податкової звітності, створених або отриманих для цілей оподаткування, правовий режим якої визначений податковим законодавством (податковий аудит);
- екологічну інформацію у вигляді відомостей та/або даних про стан складових довкілля, фактори впливу на складові довкілля (речовини, енергія, шум та інше, а також заходи в галузі навколишнього природного середовища), стан здоров'я та безпеки людей, умови їх життя, стан об'єктів культури і споруд тією мірою, якою на них впливає або може вплинути стан складових довкілля [192] (екологічний аудит);
- правову інформацію – будь-які відомості про право, його систему, джерела, реалізацію, юридичні факти, правовідносини, правопорядок, правопорушення і боротьбу з ними та їх профілактику тощо [192] (правовий або юридичний аудит);
- управлінську інформацію як сукупність даних та звітності для обслуговування процесів господарювання і забезпечення оптимальних управлінських рішень (управлінський аудит);
- стратегічну інформацію у вигляді даних щодо стану окремих чинників зовнішнього і внутрішнього середовища суб'єкта господарювання, тенденцій їх зміни у майбутньому, які використовуються при прийнятті найкращих стратегічних рішень (стратегічний аудит);

- маркетингову інформацію – статистичні дані, відомості, результати маркетингових досліджень, необхідні для прийняття оптимальних маркетингових рішень (маркетинговий аудит);
- іншу інформацію.

Зауважимо, що наша увага зосереджена саме на сфері фінансового контролю підприємств, інтереси яких розповсюджені у суто економічній площині, оскільки це відповідає цілям даного дослідження. Втім не викликає сумнів певна умовність такого розподілу інформації у зв'язку з тим, що кожен з перелічених видів є складовою інформаційного процесу в системі управління, який за кібернетичним підходом представляє собою перетворення вхідної сукупності даних в економічну інформацію. За допомогою саме економічної інформації представляється можливим всебічно дослідити соціально-економічні явища, фінансово-господарські процеси.

Отже, при проведенні аудиту визначально увага фахівців зосереджується на перевірці зовнішніх даних – носіїв економічної інформації, з подальшою видовою деталізацією в залежності від специфіки предмета і об'єктів аудита, та її поступовим трансформуванням у ході аудиту. З цього приводу погодимось з тезою Н. В. Ким, що «в процесі аудиторської діяльності використовується і переробляється значний обсяг інформації, який умовно можна розділити на дві складові: зовнішнє інформаційне середовище та інформаційне середовище, що формується під впливом і в процесі аудиту» [108, с. 80]. При цьому не можливо не помітити інтеграційної властивості та взаємозв'язку складових інформаційної системи (рис. 2.1).

Очевидно, що розуміння аудиту в більш широкому значенні через зміну цільових установок і, відповідно, еволюція різновидів аудиту потребує наукового переосмислення його фундаментальних положень у напрямку їх адаптації до сучасних вимог системи фінансового контролю.

У цьому сенсі доречною є модифікація класичного постулату «Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені (верифіковані)» через його змістовну обмеженість – сьо-

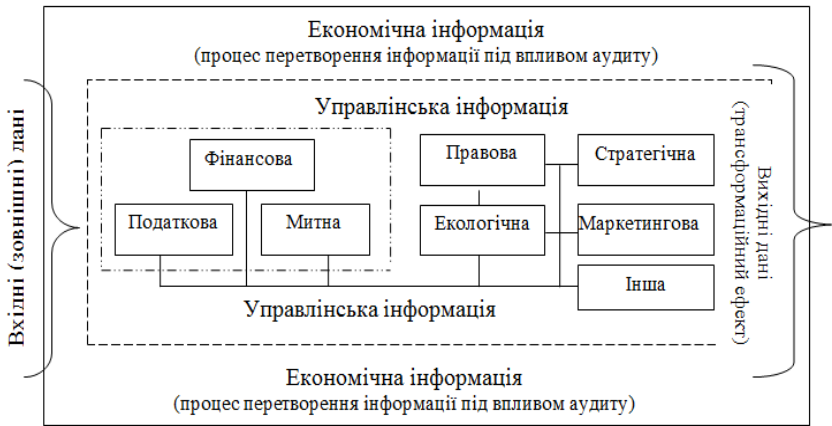


Рис. 2.1. Видова модель інформаційної системи

Джерело: власна розробка

годенні реалії аудиторської практики свідчать, що предметом перевірки виступає не тільки фінансова, але і інша звітність та дані в залежності від очікувань користувачів. Не потребує доказів і твердження, що здійснення аудиту неможливо без перевірки предмету контролю на відміну від інших видів діяльності в аудиторській сфері. Саме перевірка є обов'язковим атрибутом аудиту, без якої втрачається будь-який сенс аудиторського контролю.

Підсумовуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне модифікувати постулат, визначивши його в наступній редакції: «Звітність та дані, як носії певної інформації, підлягають перевірці», що, на наше переконання, відповідає сучасним запитам суспільства у галузі незалежного контролю, зокрема, податкового аудиту.

2. Постулат Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа «Конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучий» [156], або в редакції Дж. Робертсона: «Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємств, що перевіряється» [158].

Вихідною сентенцією в положенні виступає тріада понять: конфлікт, тобто зіткнення інтересів; сторони конфлікту – аудитор

і адміністрація (керівники підприємства); ймовірність конфлікту. Конфлікт, як соціальне явище, властивий для будь-якої сфери суспільних відносин, не виключаючи і аудиторську діяльність. Ознаками його прояву та «життєвого циклу» є: виникнення протиріч певної системи соціальних стосунків, їх констатація та осмислення, усвідомлене прагнення напрямів розв'язання суперечностей через розгляд і реалізацію взаємовигідного рішення. Не викликає сумніву, що конфлікт виступає своєрідною рушійною силою у розвитку суспільних відношень – взаємозв'язків, що виникають у системі взаємообумовлених дій, які проявляються у різних сферах (економічної, політичної, духовної, соціальної). З цього приводу, цікавою, на наш погляд, є теза дослідників, які вважають соціальний конфлікт «не відхиленням від норм, а нормою відносин людей у соціумі, формою відновлення (і заміни) пріоритетів системи інтересів, потреб, суспільних відносин» [193].

З філософської точки зору, як соціальне протиріччя, основу якого складають стосунки між сторонами – користувачами інформації, пропонує розглядати аудит В. В. Головач [194, с. 77].

Основоположне призначення аудитора у відповідності з проголошеною на законодавчому рівні місією аудиторської діяльності – це діяльність, направлена на захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації з урахуванням паритету власних інтересів (аудитора, аудиторської фірми). У цьому сенсі дослідження змісту інтересів сторін при здійсненні аудиту є запорукою усвідомлення феномену конфлікту, як об'єктивної реальності в системі аудиторського контролю.

Під поняттям «інтерес» у загально філософському значенні розуміється об'єктивне ставлення соціальних суб'єктів (індивіда, групи, суспільства) до явищ та предметів навколишнього середовища, обумовлених становищем цих суб'єктів, і таке, що включає їх об'єктивно існуючі соціальні потреби та шляхи їх задоволення [195, с. 113]. При розкритті змісту категорії «інтерес» уваги заслуговує монографія В. В. Рядської «Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку», в якій автор, досліджуючи поняття «інтерес» на підґрунті:

– зовнішніх обставин (головний вираз теорії: інтерес формується внаслідок існування сукупності умов – прояв інтересу, його предмет, усвідомлена значущість предмета інтересу, обумовлення інтересу потребою, але не обов’язковий збіг з нею);

– внутрішнього фактора (головний вираз теорії: зміст інтересу пізнається через єдність його сторін – суб’єктивної та об’єктивної);

– взаємодії (головний вираз теорії: прояв інтересу суб’єкта визначається через потребу у суспільних відношеннях, що спрямовує його діяльність на досягнення предмету інтересу),

відзначає, що у системі управління відбувається трансформація інтересів економічних суб’єктів, та саме через зміну інтересів в інформаційних ресурсах теорія взаємодії пояснює тенденції розвитку аудиту [106, с. 234].

В аудиторському процесі взаємодію інтересів, за виключенням їх окремих ірраціональних імпульсів, слід розглядати з двох чільних позицій: суто професійної (зокрема, технологічної) та етичної. Базові інтереси сторін в сфері аудиту можна представити у формі дворівневої предметної моделі інтересів (рис. 2.2).

Наведена в схемі інформація про базові інтереси сторін та їх взаємозв’язок ставить під сумнів тезу щодо абсолютної розбіжності інтересів адміністрації фірми-клієнта, його власників і кредиторів, яка наведена в постулаті російського вченого Я. В. Соколова [196]. У цьому зв’язку не можна не відзначити, що автором розроблено певна кількість постулатів аудиту, які не применшуючи значимості фундаментальних положень попередників, обумовили наукову спільноту на подальші дискусії.

У процесі проведення аудиту його учасники можуть зіткнутися з факторами – предтечею конфліктних ситуацій, які згодом здатні трансформуватися у конфлікт.

З цього приводу, ґрунтуючись на раціональному підході та враховуючи найбільш стійкий прояв детермінантів конфлікту інтересів, варто дослідити його в площині трьохсторонніх відносин (Аудитор ↔ Відповідальна сторона ↔ Визначені користувачі).

Аудитор ↔ Відповідальна сторона.



Рис. 2.2. Дворівнева предметна модель інтересів сторін в аудиті
Джерело: власна розробка

В аудиторському процесі відповідальною стороною – стороною, яка несе відповідальність за інформацію з предмета перевірки та власне за предмет перевірки, виступають, переважно, адміністративно-управлінський персонал (посадові особи управління, які в залежності від функціонального призначення поділяються на керівників, фахівців, службовців), засновники господарчого суб'єкта. Якщо інтереси управлінського персоналу співпадають з інтересами аудиторського

контролю, то вірогідність прояву конфліктних ситуацій хоча і зменшується але все одно існує через певні фактори, зокрема: розбіжності у тлумаченні сторонами окремих вимог законодавчих актів; різне ставлення до нормативного обґрунтування здійснених господарських операцій; полеміка щодо змісту первинної та іншої облікової документації, підтверджуючої ті чи інші факти господарської діяльності; невмісне представлення інформації щодо предмету перевірки не в повному обсязі.

За цих обставин ефективне управління конфліктною ситуацією сторонами сприятиме запобіганню конфлікту через застосування специфічних превентивних заходів (завчасне розпізнавання, усунення / ослаблення передумов конфлікту). Якщо припустити, що у процесі аудиту інтереси адміністративно-управлінського персоналу відрізняються від інтересів аудиторського контролю, то конфліктна ситуація становиться найбільш вірогідна, з подальшим переростанням у конфлікт. У цьому сенсі сферу інтересів управлінського апарату у процесі контролю можна представити за ланцюгом (на умовних даних): потреба → мотив → ціль / задоволення вимог засновників щодо відображення певної суми податку на прибутку за результатами діяльності підприємства → надання спотворених даних обліку та звітності з податку на прибуток або їх ненадання у процесі аудиторського контролю → позитивний висновок аудитора щодо предмета аудиту. За таких обставин конфлікт є неминучим у частині професійної компетенції сторін, дотримання етичних вимог, як-то: чесність, об'єктивність, незалежність.

У світлі останніх інтерпретацій класичних положень слушним, на наш погляд, є міркування О. А. Петрик. Позитивно сприймаючи постулат Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа, автор акцентує увагу на відношенні аудитора до отриманої від адміністрації інформації, яке повинно будуватися на розумному скептицизмі з врахуванням принципу презумпції невинності [159]. Такої ж точки зору дотримується і низка науковців [197, с. 18-21]. Б. В. Кудрицький вважає, що «аудитор повинен

бути повністю готовим до конфліктів та здійснювати заходи щодо з їх запобігання», та саме в такому сенсі пропонує власний постулат [160]. Але не можна не відзначити, що поза увагою дослідника залишаються питання розкриття можливого зіткнення інтересів всіх сторін конфлікту. Неоднозначне ставлення до змісту постулату можна спостерігати у працях В. В. Головача, в яких, у цілому критично оцінюючи та доводячи формальну природу фундаментальних положень, пропонується аналізувати їх з точки зору діалектичної логіки. В цьому сенсі цінність напрацювань автора полягає, на нашу думку, в розкритті протиріч у сфері аудиторської діяльності на основі законів діалектики, зокрема, закону єдності і боротьби протилежностей. На підставі критичного огляду постулатів, їх узагальнення вченим запропоновані власні положення, зокрема: «Внаслідок протидії аудитору у належному виконанні своїх службових обов'язків виникають конфлікти, розв'язання яких потребує адекватних заходів реагування з боку аудитора та інших повноважних осіб» [194]. За таким контекстом, на наш погляд, у постулаті, виходячи з його ключових складових (протидії аудитору – конфлікт – заходи реагування), не фокусуються чинники, обумовлені визначально (сторони конфлікту, ймовірність конфлікту), передумова конфлікту позначена у вузькому сенсі (конфлікт лише як протидія аудитору), яка є одним із фрагментів у множині конфліктів інтересів. З цього приводу постулат вченого можна вважати окремим постулатом, який акумулює додаткові відомості (заходи реагування), але не модифікує зміст базового постулату попередників. Ймовірність конфлікту простежується і в взаємовідносинах аудитора та засновників, який може розвиватися аналогічно, як при стосунках аудитора з адміністративно-управлінським персоналом, так і за власним сценарієм.

Аудитор ↔ Визначені користувачі.

До визначених користувачів головним чином відносяться особи ідентифіковані (наприклад, власники, відповідальна сторона, регуляторні органи, органи виконавчої влади, банківські

установи) та особи без ідентифікації (користувачі за певним суспільним сегментом).

У сфері податкового аудиту конфліктні ситуації можливі при розгляді результатів контролю між сторонами (підприємство / аудитор – державні фіскальні органи) внаслідок певних протиріч, як правило, у частині тлумачення вимог законодавчих актів, нормативних підходів щодо оподаткування окремих господарських операцій, питань етичного характеру. У цих випадках може спостерігатися розширення зон конфлікту із залученням всіх учасників аудиторського процесу (рис. 2.3).

Необхідно зауважити, що у сфері оподаткування на законодавчому рівні (п. 56.21 ст. 56 ПКУ [58]) зроблена спроба врегулювання конфліктів між платником податків і контролюючим органом у частині неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків сторін, але поза увагою залишилися низки проблем як методологічного, так і етичного характеру, які в певних ситуаціях можуть спровокувати конфлікт сторін.

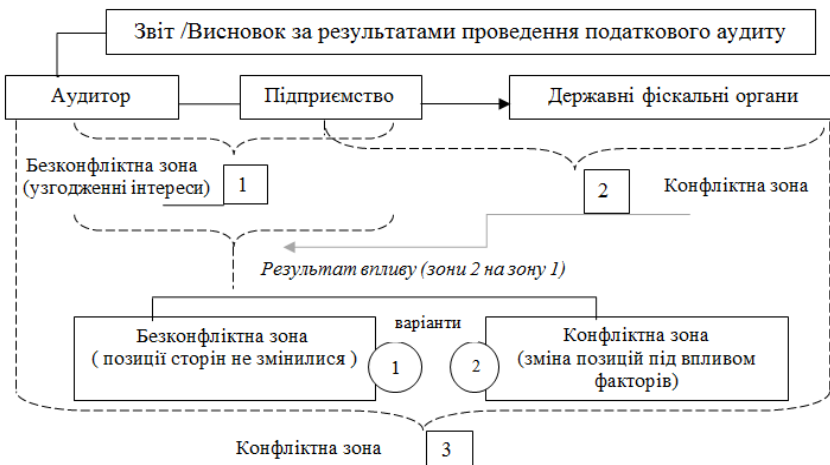


Рис. 2.3. Схема поширення зон конфлікту в сфері податкового аудиту

Джерело: власна розробка

Вірогідність конфлікту інтересів аудитора, інших визначених користувачів та користувачів без ідентифікації, як правило, пов'язана з так званим «розривом очікувань», складові елементи якого достатньо розкриті Монтгомері та його послідовниками у праці «Аудит Монтгомері» [161, с. 31-32]. З цього приводу вірно зазначено, що інші користувачі, які знаходяться поза договірними стосунками, незалежно від тих чи інших обставин прагнуть отримати максимально об'єктивні результати аудиторської перевірки. У зв'язку з цим вживають всіляких заходів для попередження можливої змови аудитора з іншими суб'єктами щодо укриття від оприлюднення виявлених перекозчень фінансової звітності, в тому числі шляхом запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [194, с. 78].

Модель взаємозв'язку сторін конфлікту можна представити за схемою (рис. 2.4).

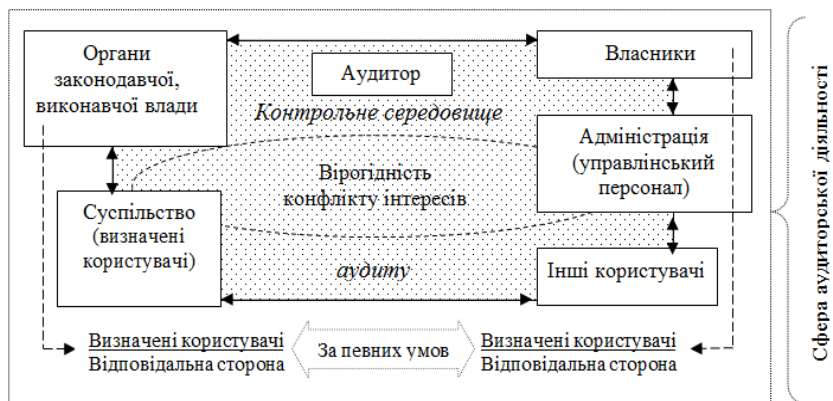


Рис. 2.4. Модель взаємозв'язку сторін конфлікту в процесі аудиту

Джерело: власна розробка

В процесі аудиту існує імовірність не тільки зовнішнього (в рамках тристоронніх відносин), але і внутрішнього конфлікту, який властивий аудиторіві, у зв'язку з рядом чинників, як-то:

особисті інтереси аудитора, специфіка аудиту з точки зору підприємницької діяльності.

Показово, що Проектом Закону України «Про аудиторську діяльність» від 03.04.2015 р. за № 2534 запропонована окрема дефініція «конфлікт інтересів аудитора», як «суперечність між особистими інтересами аудитора та його професійними правами і обов'язками, наявність якої може вплинути на об'єктивність або неупередженість під час виконання аудитором його професійних обов'язків, а також на вчинення чи не вчинення ним дій під час здійснення аудиторської діяльності» [198]. У цьому сенсі конфлікт інтересів аудитора не є неминучим, у зв'язку з тим, що превентивні заходи щодо його недопущення, які закладені у політиці, як правило, кожної аудиторської фірми, реалізовуватиметься через ретельний відбір кадрів – фахівців у галузі контролю, та ефективне управління персоналом.

Уваги заслуговує інша річ – незалежність аудиту в сфері підприємництва. Справа в тому, що головна мета будь-якої підприємницької діяльності – отримання прибутку та його поступове зростання, що вимагає від аудитора (аудиторської фірми) ефективних дій, спрямованих на максимізацію позитивного фінансового результату через збільшення обсягів аудиторських послуг, формування та розвиток стабільних взаємовідносин з клієнтами. Саме постійність стосунків «виконавець – замовник (одна і та ж сама особа протягом тривалого періоду часу)» у сфері проведення аудиту впливатиме на незалежність аудитора, що є передумовою конфлікту інтересів – передумовою, яка синтезує в собі елементи об'єктивного та суб'єктивного чинників. У зв'язку з цим не можна не помітити процесу трансформації поняття «незалежність» – з абсолютного значення у вельми відносне. Не викликає сумніву, що досягнення абсолютної незалежності в аудиті – явище утопічне, але прагнення підвищити його незалежність в рамках законодавчої регламентації цілком можливо (наприклад, використовуючи ротаційний механізм у стосунках: аудитори /аудиторські фірми – клієнти/замовники).

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що дослідження змісту постулату Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа (з урахуванням редакції Дж. Робертсона) з метою його сучасного осмислення та обґрунтування дозволило висловити наступне.

Ймовірність конфлікту інтересів у сфері аудиторської діяльності існує завжди, як, власно, і в будь-якої області суспільних взаємовідносин. Аналіз інтересів користувачів інформації, розгляд можливого зіткнення їх інтересів у площині тристоронніх відносин дозволяють розширити коло учасників конфлікту інтересів, означених у фундаментальному положенні.

Отже, приймаючи вихідні дані постулату за базові, які не втратили значимості і сьогодні, з метою його подальшої відповідності до сучасних реалій можна запропонувати модифікацію змісту, виклавши постулат у наступній редакції: «Конфлікт інтересів сторін аудиторського процесу є ймовірним».

3. Постулат Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа «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» [174, с. 89].

На сучасному етапі у науковому оточенні досить поширені дискусії щодо актуальності змісту цього постулату. Так, низки вчених, позитивно оцінюючи постулат та приймаючи його за логічне продовження попередніх постулатів, зазначають, що при плануванні аудиту не слід вважати звітність суттєво неточною та викривленою – саме таке ставлення дає право аудиту 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 [159, с. 97; 199]. За таким підходом, на думку Л. М. Гетокової, В. А. Скородумова, Н. А. Чепик, необґрунтоване збільшення обсягу перевірки і вартості аудиту спроможне призвести до конфлікту з адміністрацією [197, с. 18-21].

Дискусійним вважає зміст класичного постулату Б. В. Кудрицький, який, висловлюючи свою позицію у власних постулатах, 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 [160]. Подібну позицію виражає і ряд інших науковців [200]. З точки зору других вчених постулат Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа на сьогодні не можна вважати злободенним через наявність у фінансовій звітності різноманітних перекручень, у тому числі зумовлених випадками шахрайства адміністрації та персоналу підприємства [134, с. 81].

Заслуговує уваги позиція В. В. Головача, який у власно розробленому постулаті акцентує увагу на дотриманні професійного скептицизму незалежно від наявності або відсутності викривлень у фінансовій звітності [194]. При цьому не можна не помітити вузьку спрямованість положення через розуміння його лише в рамках функціонування традиційного (фінансового) аудиту, що значно обмежує сутність положення.

Отже, узагальнення підходів науковців щодо базового постулату дозволило виділити наступні домінанти: повне сприйняття змісту положення в сучасних умовах контролю (О. А. Петрик, В. Зотов, Л. М. Гетокова, В. А. Скородумов, Н. А. Чепик); неактуальність суті постулату і, як наслідок, власні розробки та пропозиції (Д. А. Гончарук, В. С. Рудницький, Б. В. Кудрицький, Л. О. Сухарева, В. О. Бесарабов, В. В. Головач), які за змістом найчастіше полемічні одна одної.

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

Розуміння базового постулату на підставі критичного огляду наукових підходів показує, що ставлення до інформації та звітності, які підлягають перевірці, 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 (1596-1650). Ще у 1637 р. у праці «Рассуждение о методе», яка узагальнювала головні ідеї аудиту, Декарт запропонував перше правило («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 моему розуму так ясно і чітко, що жодним чином не може дати привід до сумніву» [161, с. 539]. Саме це правило визначає сутність скептицизму в сучасній аудиторській практиці, яке, на наше переконання, має бути покладене в основу розуміння базового постулату.

Потребує варіювань зміст постулату і в частині вказаних даних, призначених для перевірки – фінансова звітність та інша інформація. На сьогодні очевидним стає той факт, що в площині різноманіття цільових парадигм сучасного аудиту, та, відповідно, в множині його об'єктів, перевірки 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 перевірки підлягає податкова звітність та інша економічна інформація.

Не викликає сумніву теза роз'яснень основоположників до постулату стосовно відповідальності аудитора за невиявлення викривлень у процесі аудиту, але розуміння її змісту має здійснюватися з урахуванням уточнення – через ступінь встановленого аудиторського ризику. З цього приводу сприятливим, на нашу думку, є судження Б. В. Кудрицького, 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 [160]. Саме за такою логікою варто, на наш погляд, нині сприймати пояснення до постулату Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа в частині відповідальності аудитора.

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

4. Постулат Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа «Задовільна система внутрішнього контролю унеможливорює виникнення невідповідностей (порушень правил роботи)» або в редакції Робертсона Дж. «Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок». Р. К. Маутц і Х. А. Шараф, пояснюючи зміст постулату, 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 [156, с. 25].

Бездоганим з точки зору теорії аудиту вважає постулат О. А. Петрик, але відмічає, приймаючи за основу зміст постулату в редакції Дж. Робертсона, що задовільна система внутрішнього контролю при її ефективності не зводить до нуля аудиторський ризик, а лише зменшує ймовірність порушень. Автор відзначає, що сутність постулату полягає у оцінюванні ступеню довіри до системи внутрішнього контролю, виходячи з якого слід планувати та здійснювати аудиторські процедури [159, с. 97-98]. Подібне ставлення до змісту положення висловлює і ряд вчених [157, с. 97; 160; 199].

З метою переосмислення базового постулату у контексті функціонування сучасного аудиту, зокрема, його різновиду – податкового аудиту, варто проаналізувати ключові компоненти положення, як: 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 і публікацій демонструє відсутність єдності у підходах до його визначення. Внутрішній контроль у науковій сфері найчастіше розглядається

в обмеженому контексті з виділенням окремих рис та тлумачиться, як: функція уповноважених органів (М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець); механізм у сфері управління (Т. О. Каменська, Л. Б. Ліщинська та С. О. Багдасарян); система контрольних процедур (В. Д. Андреев, Д. К. Робертсон); спостереження (Є. В. Калюга, І. Є. Ісаєва); перевірка (С. В. Бардаш, Н. Ю. Єршова); комплекс бухгалтерського управлінського контролю (Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер); форма зворотного зв'язку (В. М. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездін); сфера діяльності та система заходів (Т. М. Юшковець, К. О. Закалінська, В. В. Бурцев, О. В. Філозоф, Ю. Ю. Ярова) [201]. Можна спостерігати ставлення вчених до внутрішнього контролю і як до процесу, котрий забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети (Л. В. Нападовська, Н. М. Зорій і Н. Г. Мельник), що співвідноситься з поглядами окремих науковців (А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин, Т. В. Ковтун, Н. П. Кузик, О. А. Боярова) [201]. Така багатозначність підходів, на наше міркування, зумовлена не тільки законодавчою невизначеністю внутрішнього контролю на національному рівні, а і різноплановістю управлінської діяльності, в якій контроль виступає функцією управління.

Зазначимо, що за Глосарієм МСА внутрішній контроль (internal control) 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 [91]. 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 прогностичних новацій); дотримання застосовних законодавчих та нормативних актів.

Приймаючи до уваги напрацювання вчених, вимоги міжнародних стандартів та досліджуючи сутність внутрішнього контролю через визначення його головної мети (а це, на наш погляд, вияв-

лення 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» у такій редакції: 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 варто 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 [202].

Огляд підходів щодо визначення СВК показує, що на сьогодні не існує єдиного обґрунтованого поняття, прийнятого науковою спільнотою, як і не існує його інституційного закріплення в національному законодавстві.

Окремі науковці розглядають СВК як: внутрішній порядок, правила та процедури контролю [203, с. 12]; взаємодію елементів контролю [204, с. 202]; сукупність організаційної структури, методик і процедур [205, с. 153].

Дослідниця Н. Ю. Єршова інтерпретує СВК в широкому розумінні – як здійснення організаційних і технологічних дій, та у вузькому – як комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур [206].

Такої ж позиції дотримується О. А. Петрик, визначаючи СВК 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 [159, с. 97].

У міжнародній практиці за підходами COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея) СВК 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 сутність системи.

За Глосарієм МСА СВК зазначається як політика і процедури, прийняті керівництвом суб'єкта для сприяння в реалізації цілей керівництва [91]. Таке декларування потребує нормативного уточнення. Про яку політику йде мова? Багатозначність політики обумовлює вільне тлумачення визначення СВК. 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 СВК визначається через призму її взаємопов'язаних елементів, дослідження яких дозволяють виділити визначальні, найбільш суттєві (рис. 2.5).

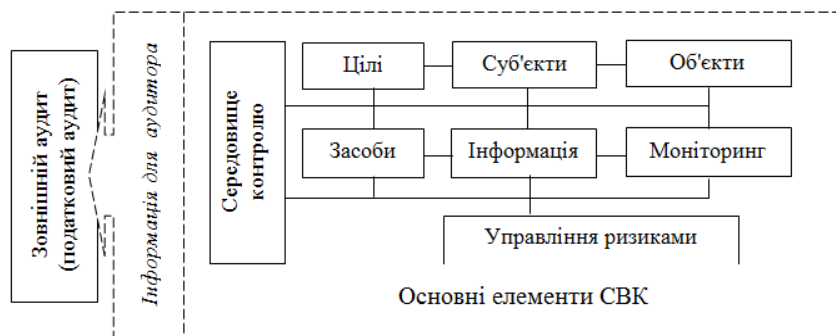


Рис. 2.5. СВК за основними елементами

Джерело: власна розробка

Саме ця сукупність елементів, їх внутрішня єдність, визначена стійкість та взаємозв'язок є передумовою створення дієвої СВК для оцінки ступеню довіри до неї при здійсненні аудиту.

Дослідимо СВК через розкриття її елементів у сфері податкового аудиту.

Визначальним елементом СВК є 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 СВК прийнято вважати осіб, уповноважених здійснювати функції і процедури внутрішнього контролю. До суб'єктів внутрішнього податкового контролю прийнято відносити: службу внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту); уповноважених менеджерів вищого рівня компанії; позаштатних фахівців. Необхідно відмітити, що на сьогодні в теорії контролю не існує єдиної науково обґрунтованої класифікації суб'єктів внутрішнього контролю. Разом з тим, не можна не відзначити напрацювання С. В. Бардаша та Н. Г. Виговської, 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 [207, 208].

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 викликає полеміки судження вчених, які під об'єктами контролю розуміють те, на що спрямована увага суб'єкта контролю [208, с. 221].

Як окремий елемент предмета розглядають об'єкт внутрішнього контролю Н. М. Зорій та Н. Г. Мельник [209]. До речі 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 В. Ф. Максимової, 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 [210].

В цілому погоджуючись з логікою вчених, зазначимо, що таке визначення об'єктів властиво в широкому сенсі 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 в системі оподаткування.

Елементи внутрішнього контролю в 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» [208, с. 218].

Під контрольним середовищем окремі науковці розуміють обізнаність та практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримання системи контролю [205, с. 153-154; 206], 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 [211]. В 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 [212].

Отже, узагальнюючи вищевикладене, можна охарактеризувати середовище внутрішнього контролю в 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 в сфері оподаткування є суб'єктивними умовами внутрішнього контролю.

До основних елементів СВК у системі оподаткування варто 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. З цього приводу, погодимося з тезою Н. Г. Виговської,

яка зазначає, що ризик впливає не тільки на контрольні дії, але і на можливість викликати потребу у новому розгляді інформаційних і комунікаційних питань чи методики моніторингу, та називає 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 [208, с. 217-222].

Загальноприйнято вважати засобами СВК 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 [213, 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.

Результативність СВК 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 СВК за елементами та умов дієвого функціонування СВК у сфері оподаткування дозволяє переосмислити 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 терміни «дієва (тобто здатна активно впливати), результативна, ефективна», які семантично більш релевантні у співвідношенні: система внутрішнього контролю ↔ зменшення ймовірності порушень. У цьому контексті вважаємо за припустиме модифікацію базового постулату в редакції: «Побудова дієвої СВК у взаємозв'язку, цілісності та стійкості її елементів зменшує ймовірність порушень і помилок».

5. Постулат Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа «Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивні дані щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності» [156] або у редакції Дж. Робертсона «Послідовне дотримання GAAP приводить до точного відображення фінансового стану та результатів операцій» [158], з припущенням розуміння GAAP (General Accepted

Accounting Principles) у широкому сенсі – як певної системи національної бухгалтерської стандартизації, тобто системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Деякими дослідниками повністю приймається постулат попередників та його зміст вважається адекватним сучасним реаліям аудиту [160]. Однак при порівнянні положень фундаторів можна помітити їх певну невизначеність, зміщення змістовних акцентів та окремі проблемні аспекти сучасного обґрунтування.

Доречно припустити, що «дотримання стандартів» в інтерпретації Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа стосується вимог, які пред'являються до фахівців підприємства з бухгалтерського обліку та звітності. Це посередньо підтверджується тезою Дж. Робертсона, 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 [214]), 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 підтексті вимагає більш адекватного ставлення до їх змісту у відповідності до сучасних реалій. З цього приводу, слушною представляється позиція Зотова В., 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 [199], що, на наш погляд, декілька зву-жує змістовність положення.

Заслуговує уваги і поглиблене дослідження О. А. Петрик, в якому автор, 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 аудиторі отримати точну і об'єктивну уяву про фінансовий стан і результати господарської діяльності» [159].

Варто зауважити, що в 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 [215, 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 [58].

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».

6. Постулат Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа «Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного» [156] або в редакції Дж. Робертсона «Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, для підприємства, що перевіряється, правильна в минулому, буде правильна і в майбутньому» [158].

Р. К. Маутцем і Х. А. Шарафом при формулюванні змісту постулату вживається слово «справедливий», яке 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 осмислення постулату у вітчизняній теорії аудиту проведемо, ґрунтуючись на, як найбільш сприятливій, редакції Дж. Робертсона [158].

Розкриваючи сутність положення, Дж. Робертсон 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 [158, 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) [159, с. 98; 160].

Прийнятним представляється міркування науковців 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 [199, 216], з чим не погоджуються окремі дослідники, вважаючи, що може не бути наступної перевірки через певні фактори, але це не веде до порушення принципу безперервності діяльності [159, 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 в наступних періодах, незважаючи на те, що аудиторська думка не гарантує майбутню життєздатність господарчого суб'єкта. Розуміння саме в такому контексті, на наш погляд, вказує на злободенність базового постулату. Крім того, в світлі сучасних вимог до аудиторського контролю доречним розглядати постулат і в 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 в такому сенсі, на наш погляд, найбільш обґрунтовано розкриває його сучасну релевантність.

7. Постулат Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа «Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями» [156] або в редакції Дж. Робертсона «Перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор» [158].

У цілому зміст цього постулату науковою спільнотою сприймається позитивно, без численних дискусій та вважається актуальним. На думку окремих дослідників положення є теоретично вірним [160, 199], незважаючи на окремі проблемні аспекти стосовно його дотримання в аудиторській практиці [159, с. 98].

Зазначимо, що в основу постулату закладені взаємопов'язані смислові акценти: 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 аудиту 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 перевірку підлягає тільки фінансова інформація. Така обмеженість, на наш погляд, знижує значимість аксіоми в 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».

8. Постулат Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа. «Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним зобов'язанням» [156] або в редакції Дж. Робертсона «Професійний статус незалежного аудитора покладає на нього відповідні зобов'язання» [158].

Не можна не помітити тотожність поглядів основоположників при розкритті сутності постулату. Р. К. Мауц і Х. А. Шараф відзначають, що «на цьому постулаті основана концепція належної ретельності, вимога ставити роботу з клієнтом вище особистих інтересів і дотримуватись стандарту професійної компетентності» [174, с. 91]. Дж. Робертсон зауважує, що «в основі положення закладені зобов'язання аудиторів як перед клієнтами, які їх наймають, так і перед третіми сторонами, які використовують аудиторські звіти» [158, 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 Дж. Робертсона, 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 аудиторів додержання фундаментальних принципів професійної етики: чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки [159, 199].

Результати дослідження сутності постулатів аудиту підсумовано в табл. 2.2.

Отже, переосмислення та модифікація постулатів фундаторів дозволили констатувати їх актуальність в аудиторській сфері на сучасному етапі. Саме ці постулати стали філософією аудиту, його теоретичним підґрунтям та базою формування аудиторських принципів та стандартів. Поряд з цим слід відмітити, що в подальшому дослідженнями в сфері фундаментальних положень

Таблиця 2.2

Очікуваний ефект сучасної модифікації постулатів

№ з/п	Сутність базових постулатів	Сучасна модифікація змісту постулатів	Ефект модифікації
01	02	03	04
1	«Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені» [156]; «Фінансові звіти та дані можна верифікувати» [158]	Звітність та дані, як носії певної інформації, підлягають перевірці	Новітнє прочитання відповідає сучасним запитам суспільства в галузі незалежного контролю, зокрема, податкового аудиту
2	«Конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучий» [156]; «Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємств, що перевіряється» [158].	Конфлікт інтересів сторін аудиторського процесу є ймовірним	Новітнє прочитання передбачає розширення кола учасників конфлікту інтересів, що є об'єктивним чинником
3	«Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містять зумовлених таємною мовою чи інших незвичних викривлень» [156].	Звітність та інша інформація для проведення перевірки приймається аудитором з належним скептицизмом	Новітнє прочитання визнає скептицизм, як «правило очевидності», що вбудовується в аудиторську перевірку
4	«Задовільна система внутрішнього контролю унеможливіло виникнення невідповідностей (порушень правил роботи)» [156]; «Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок» [158].	Побудова дієвої СВК у взаємозв'язку, цілісності та стійкості її елементів зменшує ймовірність порушень і помилок	Новітнє прочитання вимагає розглядати ймовірність порушень через визначення дієвості СВК за її елементами

Закінчення таблиці 2.2

№ з/п	Сутність базових постулатів	Сучасна модифікація змісту постулатів	Ефект модифікації
01	02	03	04
5	«Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивні дані щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності» [156]; «Послідовне дотримання ГААР приводить до точного відображення фінансового стану та результатів операцій» [158].	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	Новітнє прочитання розширює діапазон нормативних вимог для суб'єктів господарювання з метою отримання достовірних даних щодо фінансового стану та результатів господарської діяльності підприємства – замовника аудиторських послуг
6	«Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями» [156]; «Перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор» [158].	При перевірці інформації в процесі аудиту з метою висловлення незалежної думки діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями	Новітнє прочитання передбачає враховувати різноплановість сучасного аудиту та, відповідно, його інформаційне забезпечення

Джерело: складено на підставі [156, 158]

аудиту та побудовою власної системи постулатів або розробкою окремих аксіом займались низки вітчизняних та зарубіжних вчених. Так, крім базових положень Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа були запропоновані додаткові постулати їх послідовниками – Дж. Робертсоном, Т. А. Лі, а пізніше – Н. І. Дорош, Б. В. Кудрицьким, В. П. Пантелеєвим, О. А. Петрик, Ю. Б. Слободяник, В. В. Скобара.

Систему власних постулатів розробили Д. Флінт, Я. В. Соколов, В. В. Головач. Враховуючи значимість напрацювань вчених, варто зауважити, що, на наше переконання, наукові розробки не зменшують цінності базових постулатів Р. К. Маутца і Х. А. Шарафа, а в переважній більшості розкривають та уточнюють їх сутнісне різноманіття.

Підсумовуючи вищевикладене, відмітимо, що сучасне осмислення фундаментальних положень в контексті функціонування податкового аудиту дозволило переконатися в тому, що постулати в модифікованому прочитанні є своєрідною філософією податкового аудиту. У цьому сенсі важливими здаються дослідження принципів податкового аудиту, які можна вважати логічним продовженням базових постулатів.

2.2. Принципи податкового аудиту, їх ранжування та класифікація в системі фінансового контролю

Досягнення мети фінансового контролю в сфері оподаткування неможливо без визначення чіткої системи правил організації та функціонування податкового аудиту. Відсутність єдиного підходу щодо визначення, систематизації принципів податкового аудиту, проблемні аспекти їх застосування з урахуванням інтеграційної специфіки такого виду незалежного контролю вказує на необхідність подальших досліджень щодо побудови його методологічних основ. Підтвердженням важливості наукового пошуку саме такого спрямування є виділення принципів в ранг особливої, значущої категорії на законодавчому рівні [217, с. 9-10].

Метою написання даного параграфу є виявлення проблематики формулювання та упорядкування принципів контролю на підставі узагальнення наукових ставлень і законодавчих реалій, розкриття інтеграційних властивостей принципів податкового аудиту, їх систематизація в системі контролю.

З загальнонаукової точки зору принципами прийнято називати основні засади будь-якої теорії, науки, що визначають усі наступні твердження [218, с. 18; 219, с. 89], базові вимоги, яким зобов'язані відповідати наукові припущення, гіпотези або теорії.

Як прояв об'єктивних законів у суб'єктивній формі у суспільній свідомості визначають принципи ряд дослідників [220, с. 33; 221, с. 113].

Деякі вчені переконані, що принцип, будучи вихідним положенням наукової теорії, виступає як «перше й найабстрактніше визначення ідеї як початкової форми систематизації знань. Принцип не вичерпує всього змісту ідеї. Ідеї та принципи створюють закони науки, що відбивають суттєві, стійкі та постійно повторювані об'єктивні внутрішні зв'язки між явищами, предметами, елементами, якостями» [222, с. 14]. Підтвердження подібної позиції знаходимо і в праці відомого вченого А. Ю. Цофнаса, в якій автор зазначав, що саме принцип служить підставою закону, та пояснював: «якщо деяке судження виражає закон, то принцип щодо даного судження виступає тим («вищим», «основоположним») судженням (поняттям), яке надає судження, а значить, самому закону, певний сенс [223, с. 94].

Під принципами контролю окремі науковці розуміють «науково обґрунтовані та апробовані практикою, закріплені прямо або опосередковано в нормативно-правових актах основи організації та здійснення контролю» [224, с. 200]. Прийнятною, на наш погляд, є точка зору вчених М. Т. Білухи та Т. В. Микитенко, які зазначають, що принципи контролю – «це основні засади, на яких здійснюються його функції» [225, с. 65]. Заслуговує уваги і розуміння принципів, як «загальних керівних норм дії, які, виражаючи певні закономірності, постійно поглиблюються і видозмінюються», та правил, як «норм дії, що мають конкретне

робоче значення» [226, с. 81]. Подібне ставлення до принципів, як до норм проведення контролю, простежується і у поглядах відомих вітчизняних вчених: Ф. Ф. Бутинця, В. П. Бондаря, Н. Г. Виговської, Н. І. Петренко [227, с. 36]. В. А. Хмельницький зазначає, що «принцип контролю – це загальноприйняте правило дії в контрольних ситуаціях, він втілює економічні, соціальні та інші закономірності сфери контролю, визначає вимоги, відповідно яким формує і функціонує підсистема контролю в системі управління виробництвом, суспільством» [228, с. 16-17].

Показово, що деякі дослідники під принципами фінансового контролю в окремих випадках розуміють вимоги, що визначені у нормативно-правових актах, а в інших – правила (при відсутності правового закріплення, але при їх загальному визнанні суб'єктами контролю) [229, с. 188].

Вченими В. Т. Чая та К. А. Гогія при дослідженні концептуальних основ організації контролю та аудиту, справедливо підмічено, що на відміну від постулатів, за допомогою яких визначаються межі (рамки) розвитку аудиту, в принципах уточнюються і удосконалюються його найважливіші характеристики [230, с. 2]. Окремі науковці характеризують принципи контролю як систему елементів, що становить фундамент методологічної бази контролю [231, с. 63-65; 232]. Але будь-яка система (зокрема, система контролю) власне і являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, в якій принципи, безперечно, виступають одним із її елементів. На наш погляд, у такому формулюванні принципів простежується певна понятійна тавтологія та встає питання його коректності чи більш детального роз'яснення.

Провокує різноманіття тлумачень сутності понять «принцип», «принцип контролю (за видами)» в теорії та практиці контролю і відсутність їх законодавчого закріплення. З цього приводу цілком умотивованим є дослідження І. М. Ярмач, в якому звертається увага на те, що в вітчизняному законодавстві поняття стосовно принципів вживаються в різних значеннях. Автором унаочнено, що в сфері податкового контролю ототожнюються поняття «принципи» і «засади», при цьому останній термін вжи-

вається і як синонім терміну «елемент (оподаткування)» (ст. 4, 7 ПКУ [58]); у сфері незалежного фінансового контролю Законом України «Про аудиторську діяльність» взагалі не визначені принципи контролю, але оголошені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що дозволяє припустити тлумачення терміну «засади» як рівнозначне поняттю «основи» [229, с 185].

Доречно зауважити, що в міжнародних нормативних актах стосовно незалежного фінансового контролю визначені фундаментальні принципи етики як особливі вимоги, та розкрита специфіка їх дотримання через відповідність принципів до встановленої концептуальної основи [91; 98, с. 17-18, с 148]. Це свідчить про розмежування понять «принципи / вимоги» та «основа» з виділенням їх семантичної взаємозалежності.

Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», як вірно вказує І. М. Ярмач, принципи та засади вживаються як окремі поняття за різною семантикою, що не суперечить вимогам Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародним стандартам вищих органів фінансового контролю (ISSAI) [229, с 185].

Отже, за найбільш поширеними варіаціями принципи – це основи, положення, засади, правила, норми, вимоги, тобто семантично подібні поняття, які науковою спільнотою та на законодавчому рівні інтерпретуються у широкому сенсі (основи, положення, засади) або у вузькому (правила, норми, вимоги). Вживання цих термінів в якості принципів безпосереднє підтверджується і інформацією з етимологічних словників (табл. 2.3).

Не викликає сумніву, що принцип, як об'єктивна категорія, має глибинний, багатогранний зміст, розкриття якого залежить від умов його втілення (імплементатії). Якщо мова йде в цілому про наукове пізнання світу, його методи, про наукову теорію, зокрема, про контроль, як окрему галузь науки, то методологічно доцільніше впроваджувати дефініцію

Таблиця 2.3

Вияв тотожності лексичного складу при розкритті поняття «принцип»

Назва	Найбільш поширені значення	Джерело
01	02	03
Принцип	Етимологія: от лат. principium – основа. 1. Основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і таке інше. 2. Основний закон якої-небудь точної науки. 3. Правило, покладене в основу діяльності якої-небудь організації, товариства і таке інше. 4. Переконавання, норма, правило, яким керується хто-небудь у житті, поведінці.	Словник української мови: Том 7 [233, с. 693]
Основа	1. Те, на чому що-небудь ґрунтується, тримається, базується. 2. Головна складова частина чого-небудь; серцевина, ядро. 3. Провідні принципи, правила, якими хто-небудь постійно керується в житті, діяльності. 3. Джерело, база виникнення, розвитку чого-небудь.	Словник української мови: Том 5 [233, с. 775]
Положення	1. Зведення правил, законів і таке інше з певного питання. 2. Твердження, думка, що лежить в основі чого-небудь, теза.	Словник української мови: Том 8 [233, с. 90]
Засада	1. Основа чогось; те головне, на чому ґрунтується, базується що-небудь. 2. Вихідне, головне положення, принцип; основа світогляду, правило поведінки. 3. Спосіб, метод здійснення чого-небудь.	Словник української мови: Том 3 [233, с. 300]
Закон	1. Встановлене найвищим органом державної влади загальнообов'язкове правило, яке має найвищу юридичну силу. 2. Загальноприйняте, установлене правило співжиття, норма поведінки.	Словник української мови: Том 3 [233, с. 154]

Закінчення таблиці 2.3

Назва	Найбільш поширені значення	Джерело
01	02	03
Закон	<p>3. Основні правила в якій-небудь діяльності людської діяльності, що випливають із самої суті справи.</p> <p>4. Об'єктивно існуючий, постійний і необхідний взаємозв'язок між предметами, явищами або процесами, що випливає з їх внутрішньої природи, сутності; закономірність.</p> <p>5. Основне положення якої-небудь науки, що відбиває причинно-наслідковий зв'язок між явищами, характеризує перебіг певних процесів у природі або суспільстві.</p> <p>6. Що-небудь неминуче, незаперечне, що є виявом певної закономірності.</p>	Словник української мови: Том 3 [233, с. 154]
Правило	<p>1. Положення, яким передається якась закономірність, стає співвідношення певних явищ.</p> <p>2. Принцип, яким керуються у співжитті, у праці, в поведінці і т. ін.</p> <p>3. Зібрання якихось положень, що визначають порядок ведення або дотримання чого-небудь</p>	Словник української мови: Том 7 [233, с. 503]
Норма	<p>1. Звичайний, узаконений, загальноприйнятий, обов'язковий порядок, стан і таке інше.</p> <p>2. Зразок, правило поведінки людей у суспільстві.</p> <p>3. Загальноприйняте правило.</p> <p>4. Установлена міра, розмір чого-небудь.</p>	Словник української мови: Том 5 [233, с. 442]
Вимога	<p>1. Дія за значенням вимагати.</p> <p>2. Побажання, прохання, висловлене так, що не припускає заперечень.</p> <p>3. Норми, правила, яким хто -, що-небудь повинні підлягати.</p> <p>4. Потреби, запити, які хто-, що-небудь має або ставить до когось, чогось.</p>	Словник української мови: Том 1 [233, с. 434]

Джерело: складено на підставі [233]

«принцип» як «основа, засада, положення». У такому значенні принцип є всеосяжним орієнтиром, який не потребує наукового переосмислення.

При розгляді принципів системи контролю визначально приймемо в якості основи її природні властивості (параметри), що притаманні кожній системі, зокрема, що пов'язані з цілями та функціями (цілеспрямованість та синергійність, емерджентність, ієрархічність тощо), зі структурою (цілісність, структурність тощо), особливостями взаємодії з середовищем (адаптивність, інтеграційність тощо). Розуміючи контроль як систему, зосередимось на його прикладному аспекті та назовемо принципами контролю вихідні правила, за допомогою яких досягаються його цілі, забезпечується організація та функціонування. За таких умов при виразі принципів, як правил (або за певним контекстом: норм, вимог, тобто регулятивних правил, які вказують межі свого застосування) системи контролю, відбувається не заміщення, а більш детальне розкриття сутності основ, засад, положень наукового пізнання (ієрархічні взаємозв'язки: основи, засади, положення ↔ правила / норми, вимоги). Саме з таких позицій, без відриву від загальних положень економічного контролю варто досліджувати принципи податкового аудиту (податковий аудит є складовою економічного контролю, як різновид аудиту в системі незалежного фінансового контролю: економічний контроль → фінансовий контроль → аудит).

Не викликає сумніву, що дієвість контрольної системи та, відповідно, її підсистем безпосередньо залежить від дотримання суб'єктами принципів контролю. Але проблема полягає в тому, що на сьогодні, незважаючи на безліч наукових розробок, не існує єдності у виділенні принципів у системі (підсистемах) контролю, загальних критеріїв їх систематизації.

У наукових дослідженнях нерідко спостерігаються намагання ідентифікувати принципи з цілями, задачами контролю, з властивостями контрольної системи. При розробці принципів часто проявляється необґрунтована безмежність пошуку та зусилля дослідників міксувати принципи і закони.

У цьому сенсі не можна не відмітити вагомий наслідок праці В. Ф. Максимової, в якій автором на підставі ретроспективного аналізу визначено принципи економічного контролю, насамперед, внутрішнього контролю, та, виходячи з класичних наукових концепцій, запропоновано розглядати принципи внутрішнього контролю за специфічним угрупованням [210]. Їх докладне обґрунтування сприяло подальшому розвитку теоретико-методологічних основ економічного контролю в системі управління, але виділення автором окремих принципів (загальносистемних та щодо структури системи контролю) підлягатиме більш детальному роз'ясненню. На наше розуміння, будь-яка система (зокрема, система контролю) визначально відповідає загальним закономірностям її побудови – в іншому випадку відбувається створення не системи, а будь-якої сукупності об'єктів без їх взаємозв'язку та взаємодії. Відповідність загальним закономірностям побудови системи – це характерна риса, властивість абсолютно кожної системи. Адаптація системи пов'язана з її поведінкою (діями системи в часі), в результаті чого через закріплення нових властивостей відбувається динамічна еволюція системи. Адаптивність системи контролю або прагнення до стану стійкої рівноваги, яке передбачає пристосування параметрів системи до змінних коливань зовнішнього середовища, є нічим іншим крім як властивістю системи, що пов'язана з ресурсами та особливостями взаємодії із середовищем. Структура системи, як сукупність достатніх взаємозв'язків між її елементами та підсистемами, характеризує організованість системи, стійку упорядкованість її компонентів та закономірних зв'язків. Саме стійка упорядкованість компонентів визначально передбачена у структурі системи та є її невід'ємним чинником.

Отже, на наше переконання, запропоновані В. Ф. Максимовою принципи відповідності загальним закономірностям побудови системи, адаптивності системи контролю, системної впорядкованості доречніше називати вихідними характеристиками будь-якої системи (зокрема, системи контролю), її параметрами, константами, а не загальними правилами, за допомогою яких існує система.

Низка науковців у дослідженнях принципів контролю виокремлює принцип системності, дотримання якого пов'язує з розглядом всіх сторін об'єкта контролю і всієї системи його взаємозв'язків по вертикалі та горизонталі структури управління [234, с. 21; 235, с. 108; 236], або з забезпеченням контролю на всіх стадіях бюджетного процесу (в сфері державного фінансового контролю) шляхом створення відповідної організаційної системи контролю в країні [237].

На думку І. К. Дрозд та В. О. Шевчука принцип системності, який вченими відноситься до загальних принципів, «передбачає єдність правових засад контрольної діяльності, що здійснюється в межах державного фінансового контролю, нормативне регламентування періодичності його виконання, законодавчо визначену організацію взаємодії контролюючих суб'єктів» [238]. Н. В. Синюгіна виділяючи принцип системності у системі державного фінансового контролю, не роз'яснює його сутність, а лише зауважує, що контроль повинен здійснюватись системно із урахуванням комплексного підходу [235]. І. С. Орехова розкриває принцип системності через пояснення контролю, як системи дій, направлених на досягнення цілей різного підпорядкування за «деревом цілей» в управлінні [239, с. 311]. Окремі дослідники ототожнюють сутність принципу системності з систематичністю контролю, посиляючись на безперервність та послідовність його проведення [240]. О. В. Сметанко при дослідженні системи внутрішнього аудиту виділяє два принципи в групі методологічних принципів: системного підходу і системності, ґрунтуючись на припущенні, що системність «передбачає упорядкування і внутрішнє узгодження зв'язків між елементами системи» [241]. В даному випадку незрозумілою стає логіка дослідника та одразу виникають питання: у чому змістовна відмінність цих принципів та який механізм їх дотримування у практиці внутрішнього аудиту? Який принцип мав на увазі автор, посиляючись на системний підхід, як напрям методології досліджень?

Деякі дослідники пропонують застосовувати принцип системності при плануванні аудиторського контролю, дотри-

мання якого пов'язують з оцінюванням всіх суттєвих аспектів перевірки, дослідженням причинно-наслідкових зв'язків, які можуть вплинути на думку аудитора [242].

Заслуговує уваги позиція С. В. Бардаша, який вважає, що принцип системності контролю «не має нічого спільного з принципами діяльності контрольних органів та є швидше складовою принципу теоретичного пізнання контролю». Вчений розглядає контроль «як форму наукового пізнання», я якому виділяє принцип полісистемності, називаючи його «пізнанням з позицій того, що кожний складний об'єкт може розглядатися як деяка сукупність систем, вписаних одна в одну», та запевнює, що дотримання цього принципу «забезпечує розгляд контролю як інтегрованої системи проявів наукового, теоретичного та праксеологічного аспектів контролю» [243, с. 5]. Нерідко дослідники взагалі обмежуються тільки виділенням у системі контролю принципу системності без розкриття змісту, зараховуючи його до групи загальних принципів [220, с. 36]. У цьому зв'язку варто відмітити, що визначально розуміння системності в якості принципу неможливо без усвідомлення її семантики, похідної від слова «система».

Система (греч. *systema* – складене з частин, з'єднання) – це категорія, яка позначає об'єкт, організований як цілісність, де енергія зв'язків між елементами системи перевищує енергію їх зв'язків з елементами інших, і задає онтологічне ядро системного підходу [244]. Саме через призму усвідомлення сутності системи, системності бажано осмислювати принципи контролю.

Отже, огляд наукових ставлень виявив їх відмінності у визначенні принципу системності, певну невмотивованість його виділення як принципу контролю у процесі функціонування системи. Очевидним є те, що у діючій системі контролю відокремлення принципу системності є вельми дискусійним. З цього приводу, доречніше розглядати системність контролю з двох позицій: як природність системи та як складову системного підходу, сутність якого полягає у дослідженні об'єкта контролю як системи (цілісної множини елементів в сукупності взаємовідношень

і взаємозв'язків). У такому сенсі системність на всіх етапах організації і функціонування контролю визначально обумовлює взаємодію, узгодженість, співвідпорядкованість всіх його елементів, та виступає в якості одного із множини системних параметрів, притаманних системному підходу, таких як: цілісність, ієрархічність побудови, структуризація, взаємозалежність структури і середовища, множинність системи.

Викликає сумнів і доцільність виділення деякими дослідниками в діючій системі контролю принципу самодостатності, який відноситься до конкретно-наукової групи принципів, що виступають похідними від фундаментальних і загальнонаукових принципів та мають місце лише в даній науці [237; 245, с. 10]. На наше переконання, самодостатність системи контролю, тобто, її «здатність відтворювати себе при наявності необхідних зовнішніх умов» [246] є властивістю системи, без якої вона втрачає сенс і фактично перетворюється у частину (фрагмент) деякої самостійної підсистеми (системи). Самодостатність разом з цілісністю, як головні системні характеристики, у їх взаємозалежності та взаємозв'язку визначають межі існування будь-якої системи. Справедливо зазначено, що поки система існує в заданих межах, вона є системою [247].

Викликає сумнів і переконливість ствердження, що «самодостатність передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку» [243; 245, с. 10]. Діюча (самодостатня) система контролю не завжди є ефективною. На сучасному етапі, як показує практика, існуючі вітчизняні системи контролю (зокрема, державного фінансового та податного контролю, недержавного фінансового контролю) є малоефективними. Обґрунтування означеного вислову та розкриття проблемних питань ефективності контролю буде розглянуто у наступних параграфах. Але вже зараз відмітимо, що прагнення учасників контрольного процесу досягти найвищої ефективності контролю досягається при оптимальному співвідношенні витрат на результат і результату, пов'язаного з досягненням мети. Для цього потрібно розробляти

такі правила (принципи) функціонування системи контролю, фактичне виконання яких призведе до збільшення її ефективності. Забезпечення ефективності є однією з цільових установок контролю, а не принципом його функціонування. Безумовно, що досягнення цієї мети можливо лише при неухильному дотриманні принципів контролю – саме такі умови стають вирішальним критерієм оцінки його ефективності. З цього приводу, вважаємо за недоцільне відносити до принципів системи контролю ефективність. Слід відмітити, що ряд дослідників також відокремлюють принципи результативності, дієвості, економічності, але розкривають їх зміст з позиції ефективності контролю [248; 249, с. 20-30], через тотожність понять, що також викликає певні дискусії в науковому оточенні [250].

Низка дослідників, розглядаючи ефективність як окремий принцип контролю, в деяких випадках пропонує його тлумачення, яке навряд чи співвідноситься або взагалі не співвідноситься з поняттям «ефективність». Так, Л. В. Дікань вважає, що принцип ефективності «передбачає пристосованість системи контролю до фінансової діяльності господарюючих суб'єктів і залежить від виконання контролюючими суб'єктами вимог: контроль має здійснюватися безперервно, регулярно, систематично; має бути своєчасним, якісним і повним, оперативним, дієвим, гласним і різнобічним» [245, с. 10]. Відразу постають питання: яким чином ефективність, як економічна категорія, може асоціюватися з принципом, сутність якого викладена автором, та взагалі, як зміст принципу може залежати від виконання будь-яких вимог?

Прояв принципу ефективності, на думку А. В. Хомутенко, можна спостерігати в «своєчасності і повноті виявлення відхилень, їх причин і винних, а також оперативності в виправленні допущених негативних результатів і забезпеченні відшкодування завданої матеріальної шкоди» [234, с. 21]. Але виконання цих дій ще не є запорукою ефективності контролю. Лише після проведення специфічних заходів, зокрема, аналізу співвідношення результату контролю та витрачених ресурсів можна

упевнитися в ефективності (за її рівнями) або неефективності діючої контрольної системи. Р. М. Тютюнник, пропонуючи принцип ефективності, розглядає ефективність як результат контрольної діяльності, що повинен бути спрямований не тільки на попередження та подолання порушень, але й на притягнення до відповідальності [251, с. 170]. У цьому випадку виникають питання, пов'язані не тільки з механізмом впровадження у практику контролю принципу в авторському уявленні, але і з розкриттям сутності поняття «ефективність». А втім очевидним є вже те, що ефективність не може бути спрямована на попередження, подолання порушень, та на притягнення до відповідальності.

Як «застосування найпростіших засобів контролю для досягнення високого результату та оперативність, вчасність, проведення контрольних дій», визначає сутність принципу ефективності І. С. Орехова [239].

Заслуговує уваги точку зору науковців, які при плануванні аудиторської перевірки, пропонують застосовувати принцип ефективності, дотримання якого передбачає «розроблення оптимальних планів і програм, виконання яких забезпечить отримання достовірних та достатніх аудиторських доказів із найменшими витратами праці й часу» [242]. Спочатку відмітимо певну некоректність цього вислову в частині «забезпечення доказів». На наш погляд, плани і програми, навіть якщо вони оптимальні, не спроможні забезпечити отримання достовірних та достатніх аудиторських доказів. Виконання планів і програм є тільки істотними умовами отримання таких доказів, достатність та достовірність яких визначиться остаточно лише у процесі перевірки, з корегуванням або ні програм аудиту. Далі зазначимо, що при здійсненні контролю, зокрема, аудиторського контролю, однією з цільових установок фахівців є досягнення ефективності контролю відповідного рівня. Її реалізація відбувається за допомогою специфічного інструментарію (зокрема, оптимальних планів, програм) на всіх етапах аудиторського процесу, на виході з якого за результатами контролю кінцево визначиться ефективність, у тому числі за її рівнями (рис. 2.6).

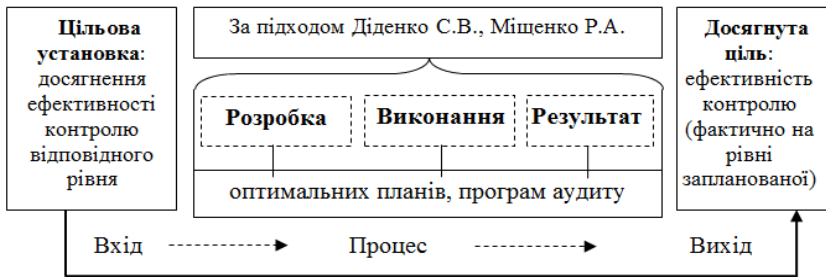


Рис. 2.6. Ефективність як цільова установка контролю

Джерело: розроблено на підставі [242]

Підтвердження власної позиції знаходимо в працях Ф. Ф. Бутинця, Н. Г. Виговської, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко, які за цілями господарського контролю визначають «ефективність» як головну серед одиничних (специфічних) категорій контролю [227, с. 75].

Не можна погодитися з підходом, за яким у системі внутрішнього аудиту пропонується ціла група принципів ефективності, зокрема: відповідальності, своєчасного повідомлення про відхилення, відповідності контролюючої та контрольованої систем, комплексності, поділу обов'язків, дозволу і схвалення [241; 252; 253, с. 12-15]. Вони, на наш погляд, складно асоціюються з поняттям «ефективність» у її загальновідомому значенні, за яким ефективність формалізується як співвідношення між одержаним ефектом (результатом) та ресурсами, задіяними на його досягнення. Крім того, моніторинг за визначенням принципів у працях дослідників показав змістовну тотожність ряду принципів, або відсутність їх роз'яснення за змістом, чи наведені принципи, як вірно підмічено, «розширюють вже існуючі, або доповнюють їх розуміння, а іноді взагалі є взаємовиключними» [254, с. 45]. Так, запропоновані принципи правомірності, правової рівності, правового захисту суб'єктів контролю, регламентації норм діяльності учасника відносин у сфері господарювання, регламентації норм контрольних дій суб'єкта контролю виступають в якості доповнюючих сутність принципу законності, принципи доступності, відкритості,

публічності деталізують принцип гласності, принцип оперативності розширює, а принцип своєчасного повідомлення про відхилення [253, с. 12] деталізує смисл принципу своєчасності.

За суттю зміст принципу масовості рівноцінний принципу всеосяжності, який поряд з принципом неупередженості виступає складовою принципу об'єктивності, принцип вибіркової тотожний принципу альтернативності, пріоритетності, рівнозначними за змістом можна вважати принципи регулярності, систематичності, періодичності, постійності.

Викликає нерозуміння принцип прозорості контрольних дій, «дотримання якого надає можливість оперативного коригування контрольного процесу» [243, с. 7], та потребує пояснення: яким чином прозорість дій (як ключовий вираз) співвідноситься з оперативним коригуванням контролю?

Виникають питання і стосовно визначення таких принципів (через відсутність авторського роз'яснення їх змісту) як: несуперечності результатів контролю, соціального спрямування, виховання працюючих [255, с. 5] та інших. І такий перелік на сьогодні можна продовжувати до нескінченності.

Підсумовуючи, відзначимо, що на сьогодні існує безліч принципів контролю, запропонованих науковою спільнотою. Очевидно, що така їх кількість безпідставна у зв'язку з тим, що нерідко відбувається необґрунтованість визначення принципів, дублювання змісту, їх мікшування з іншими поняттями. Крім того, як справедливо відмічено, принцип, як «об'єктивна категорія, не може бути плодом суб'єктивних роздумів окремих авторів. Необхідно правильно формулювати те, що об'єктивно існує, внутрішньо (іманентно) притаманне науці та практиці контролю» [255, с. 4]. У цьому випадку здається очевидним, що кожен фахівець, досліджуючи проблематику принципів, насамперед повинен знати відповіді на запитання: якими мусять бути головні ознаки визначення принципу та яким має бути його семантичний прояв для виконання своєї функції?

Погодимося з точкою зору дослідників стосовно того, що критеріями визначення принципів у системі контролю повинні

стати головні фактори: об'єктивність, необхідність, універсальність та здійсненність [223, с. 94; 255, с. 4]. Саме через призму цих ознак варто осмислювати, визначати принципи, впроваджувати їх в теорію та практику контролю.

На сьогодні досить актуальним залишається питання систематизації принципів контролю за значимими параметрами. Ряд дослідників при виділенні принципів контролю питається їх упорядкувати, пропонуючи різні класифікаційні моделі. Звичайно, доцільність систематизації, яка передбачає приведення принципів контролю до певної узгодженості (зовнішньої та внутрішньої), не викликає сумніву, але проблема полягає в тому, що на даний час не існує єдиного ставлення щодо визначення базових ознак класифікування, за допомогою яких відбувалась би фіксація відповідної закономірності розподілу принципів, з урахуванням їх взаємозалежності та взаємозв'язку.

Так, заслуговують уваги напрацювання В. Ф. Максимової, яка, розробляючи цілісну СВК, пропонує за певною співвідповідкованістю групувати принципи на: загальносистемні (в авторському викладі: принципи, які пов'язані з побудовою системи); створення структури системи; функціонування системи [210, с. 246-254]. Але в подальшому, досліджуючи систему державного фінансового контролю автором вже групуються принципи на основоположні (загальні), загальносистемні (в авторському викладі: розмежування місця, ролі, завдань та функцій органів контролю; функціональна, організаційна, персональна й фінансова незалежність органів контролю; координація діяльності органів), етичні, організації системи фінансового контролю, здійснення контролю [256, с. 62-71]. При цьому автором не пояснюється сутність запропонованих ознак класифікації: основоположність (загальність), загальносистемність, що викликає певні сумніви щодо умотивованості угруповань за такими ознаками. Крім того, допускається одночасне віднесення певної кількості принципів до різних кваліфікаційних груп: принципи плановості, системності, гласності (відкритості) належать до загальних принципів, принципів організації і здійснення контролю;

законності, ефективності (економічності, дієвості) – до загальних принципів та принципів здійснення контролю; об'єктивності, незалежності, відповідальності – до загальних принципів та принципів організації контролю.

При класифікації принципів фінансового контролю Л. В. Дікань пропонує їх ранжування на: фундаментальні, загальнонаукові, конкретно-наукові [245, с. 8-10], та окремо виділяє групу принципів організації [257]. При цьому спостерігається певна необґрунтованість розподілу та класифікаційне мікшування деяких принципів. Так, принцип законності включено автором до фундаментальних, загальнонаукових, конкретно-наукових класифікаційних груп; об'єктивності – до фундаментальних і конкретно-наукових; незалежності та гласності – до фундаментальних і загальнонаукових.

Показово, що окремі науковці взагалі виступають проти доцільності поділу принципів на групи, вважаючи, що такий поділ «нібито ранжує принципи за їх важливістю», в той час коли вони «повинні мати один рівень важливості» [235, с. 110], з чим складно погодитися. На наше переконання, принципи, як об'єктивні наукові категорії, будучи єдиними (адекватними) в теорії та практиці економічного контролю незалежно від його складових, видів та форм, при більш вузькій сфері їх застосування виступають в якості деталізації вихідних фундаментальних положень. Такий підхід до визначення та систематизації принципів припускає не їх дисонанс, а узгодження на всіх рівнях. При цьому рівень (ранг) групувань принципів передбачає їх ієрархію не за значимістю, а за ступенем уточнення (конкретизації).

Подібне ставлення до систематизації принципів знаходимо в роботі Ф. Ф. Бутинця, Н. Г. Виговської, Н. М. Малюга, Н. І. Петренка, де авторами акцентується увага на адекватності принципів господарського контролю як науки і практичного здійснення, та пропонується ранжування принципів на загальні (основні) і часткові (специфічні). При цьому до часткових відносяться принципи, притаманні для специфічної сфери контролю

(наприклад, ревізії, як складовій частині науки про господарський контроль) [227, с.73-74]. Аналогічні класифікаційні ознаки при групуванні принципів контролю простежуються і в працях Л. В. Нападовської, Р. М. Воронко та інших дослідників [220, с. 32-38; 258, с. 44-46]. Показовим у цьому зв'язку здається підхід вченого С. В. Бардаша, який запропонував класифікаційну модель принципів економічного контролю з урахуванням наукового, теоретичного і праксеологічного аспектів [243, с. 4-8]. Слушним є авторське угрупування принципів за проявом поліморфності контролю, але пояснення інших ознак розподілу викликає певні сумніви (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Класифікація принципів контролю за підходом Бардаша С. В.

Класифікаційні ознаки	Групування принципів економічного контролю	
За проявом поліморфності контролю	- контролю як галузі наукових знань та теоретичного пізнання	- теоретичні (функції: пояснення і передбачення пізнання; спрямовані на розв'язання проблеми)
		- методологічні (функції: регулювання та орієнтація пізнання, спрямовані на виявлення способів і механізмів дослідження проблеми)
	- контролю як виду практичного пізнання	- організації - здійснення - етики
За суб'єктами ініціації та здійснення контролю	- державного зовнішнього контролю; - контролю учасника відносин у сфері господарювання; - контролю як виду підприємницької діяльності.	
За обов'язковістю застосування у контролі	- загальні; - специфічні.	

Джерело: узагальнено на підставі [243, с. 4-8]

Так, при розгляді контролю як практичного пізнання, автор обґрунтовує розподіл принципів за суб'єктами ініціації та здійснення контролю відмінністю мети і завдань зовнішнього та внутрішнього контролю, з чим складно погодитися. Загальна мета економічного контролю, як функції управління, що полягає в забезпеченні оптимальних рішень у системі управління бізнесом, мінімізації ризиків шляхом перевірки об'єктів контролю, конкретизується без будь-яких протиріч у різноманітні цільових установок та, відповідно, поставлених завдань в залежності від складових, видів та форм контролю. Також потребує уточнень авторська інтерпретація класифікаційної ознаки для загальних та специфічних принципів. Що мав на увазі автор, поділяючи принципи «за обов'язковістю застосування у контролі» та чи можливо взагалі припущення необов'язковості при застосуванні цих принципів? Слід зосередитися і на методологічних принципах контролю як галузі наукового пізнання, запропонованих вченим. Слушним здається його уявлення щодо функцій методологічних принципів, пов'язаних з регулюванням, орієнтацією пізнання, та спрямованих на виявлення способів і механізмів дослідження проблеми. Але у цьому випадку принципами, тобто, вихідними положеннями (правилами) системи контролю, на наше переконання, не можуть бути самі способи і механізми, за допомогою яких відбувається контроль, як-то: індукція, дедукція, аналіз, синтез, аналогія, абстрагування, конкретизація; та які є складовими методу наукового пізнання (на теоретичному та емпіричному рівні) за загальноприйнятою концепцією. Тому, в цілому приймаючи плідність напрацювань вченого, вважаємо, що визначення та віднесення до складу методологічних принципів індукції, дедукції, аналізу, синтезу, аналогії, абстрагування, конкретизації є помилковими.

Ряд дослідників пропонують класифікувати принципи фінансового контролю за ознаками, поділяючи їх на групи: методологічні [259], організаційні [260, с. 44; 261; 262], принципи здійснення контролю [262; 263; 264, с. 96-97], але без розкриття ознак їх розподілу. Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук системати-

зують принципи фінансового контролю за ознаками його організації та здійснення, з розподілом останніх на групи: загальні та специфічні [265, с. 19]. Принципи внутрішньогосподарського контролю Л. В. Рибалко підрозділяє за групами: загальнонаукові, професійні та організаційні [266, с. 169]. Інші науковці, досліджуючи принципи системи внутрішнього контролю, класифікують їх за ознаками раціоналізації системи та раціоналізації процесів, але обґрунтованість такого поділу вельми відносна, втім як і визначення змісту таких принципів [267, с. 33]. Зокрема, незрозумілою здається логіка автора стосовно визначення принципів правової обґрунтованості (група принципів раціоналізації системи) та правової регламентації функціонування (група принципів раціоналізації процесів). У цьому випадку як співвідноситься положення «правова обґрунтованість» з авторським поняттям «раціоналізація системи контролю», яка різниця запропонованих принципів «правова обґрунтованість» та «правова регламентація функціонування» у практиці застосування?

Т. А. Бутинец при дослідженні господарського контролю пропонує триєдиний принцип (організація → процес → результативність), виходячи зі стадій контрольного процесу [255, с. 5], але при розгляді системи внутрішнього контролю визначає принципи, які ледве чи співвідносяться зі складовими триєдиного принципу [268, с. 7]. На наше переконання, СВК є невід'ємною частиною системи господарського контролю, однією з її підсистем, вбудованою на всіх етапах організації та функціонування контролю, тому її принципам визначально притаманна адекватність та логіка принципів господарського контролю. У цьому зв'язку виникають правомірні питання: як принципи самоконтролю, безперервності контролю, вступного і повного контролю в СВК відповідають триєдиному принципу, та який за складовими розподіл принципів, запропонованих автором?

О. В. Сметанко, не пояснюючи сутність ознак систематизації, упорядковує принципи системи внутрішнього аудиту за групами: методологічні, організаційні, професійні, етичні, принципи ефективності, принципи контролю якості аудиту

[241]. Р. Р. Кулик виділяє принципи аудиту за такими класифікаційними ознаками, як: методологічні, організаційні, етичні [269, с. 104]. М. А. Азарська групує принципи аудиту на етичні, професійні, принципи якості аудиту, виходячи з міжнародних стандартів аудиту [270], Л. І. Вороніна обмежує перелік принципів двома видами: етичні та професійні [271, с. 38-39].

Отже, моніторинг досліджень питань стосовно систематизації принципів контролю показав, що на сучасному етапі не існує єдиного погляду до їх класифікаційних ознак та, відповідно, угруповань. Нерідко автори, створюючи власні моделі класифікації, не розкривають сутності її ознак, що приводить до нерозуміння того чи іншого розподілу принципів, або наводять неоднозначні пояснення, які суперечать загальноприйнятому обґрунтуванню та природній логіці контролю і його основних положень (вихідних правил). У цьому сенсі, розуміючи складність та важливість окресленої проблематики, її незавершеність у науковому пошуку, спробуємо висловити власні судження, в цілому не претендуючи на остаточну істину. На наше переконання, підходи до систематизації принципів контролю повинні були єдині, незалежно від складових, видів та форм контролю. Принципи доцільно класифікувати на підставі їх субординації в залежності від ступеню наукової узагальненості. Вищий рівень ієрархії займають універсальні принципи наукового пізнання, які через свою об'єктивну всеосяжність не піддаються переосмисленню. Справедливо зазначено, що такі принципи «є базовими взагалі для загальнолюдського світогляду. На них спираються всі науки і конкретні вчення» незважаючи на відмінності у спрямуванні» [255, с. 3]. У науковій літературі загальноприйнято відносити до таких принципів: принципи розвитку, загального взаємозв'язку, об'єктивності, всебічності, єдності, конкретності істини. Саме принципи матеріалістичної діалектики зумовлюють наукове пізнання об'єкту як системи, шляхом розкриття її цілісності, структурності, ієрархічності. Зміст цих принципів акумулюється у фундаментальних законах пізнання, зокрема, законах діалектики – єдності та боротьби

протилежностей, заперечення, взаємного переходу кількісних змін у якісні. Можна погодитися з тим, що в системі контролю ці принципи виступають «методологічним інструментом, що акумулює вже отримані в науці теоретичні і практичні знання і завдяки цьому забезпечує адекватність подальшого розвитку наукового знання як щодо досліджуваної проблеми, так і науки в цілому» [272].

До наступних рівнів, похідних від вищого рівня ієрархії можна включати принципи, які стосуються конкретної науки – контролю, його теорії та практики, з подальшим розподілом принципів на загальні та специфічні, і дослідити їх з точки зору організації та функціонування контрольної системи. Організація контролю передбачає всебічне упорядкування контрольного процесу, зокрема, через розподіл контрольних дій по стадіях (етапах), регламентування їх послідовності у часі і просторі, визначення меж здійснення контролю. У такому аспекті простежимо подальше угруповання принципів, враховуючи основні чинники організації та проведення контролю.

До загальних, тобто таких, що виступають в якості вихідних правил системи контролю, і доповнюють та уточнюють принципи вищого рівня, доцільно віднести: принципи розподілу контрольних повноважень, планування, безперервності, періодичності, комплексності, незалежності, гласності (з позиції організації контролю); принципи законності, достовірності, відповідальності, оперативності, доказовості, дотримання професійної етики (з позиції здійснення контролю).

Принципи, за якими розкривається вузький спектр контролю, можна відокремити у групу специфічних принципів (з урахуванням організаційного та функціонального аспектів при внутрішньому розподілі) в залежності від складових, видів, форм контролю. Так, у сфері податкового аудиту група специфічних принципів може компонуватися за організаційною рисою з принципів: пріоритетності суцільної перевірки, автоматизації аудиту, адекватної взаємодії з державними органами контролю, регулярності та інших; а стосовно здійснення

контролю – з принципів: суттєвості, ризикованості, скептицизму, превентивності та інших.

Підсумовуючи вищевикладене, зауважимо, що узагальнення наукових підходів та законодавчих реалій, сучасне переосмислення сутності принципів, їх систематизації у контрольній системі дозволило упевнитися в тому, що вихідні положення економічного (фінансово – економічного / фінансово – господарського) контролю є єдиними та фундаментальними і для податкового аудиту – різновиду фінансового контролю у сфері аудиторської діяльності. Це стало логічним підґрунтям для побудови класифікаційної моделі принципів податкового аудиту. При цьому важливо усвідомлювати, що систематизація принципів також мусить відбуватиметься з урахуванням інтеграційних властивостей податкового аудиту, якому притаманні не тільки атрибути незалежного фінансового контролю, але і певні положення податкового контролю відносно здійснення перевірки обліку та звітності у системі оподаткування суб'єкта господарювання (платника податку). Саме за допомогою адекватного поєднання, взаємопроникнення та конвергенції принципів (вихідних положень, правил) контролю (зокрема, аудиту та податкового контролю в системі фінансового контролю) може створюватися оптимальне систематизування принципів податкового аудиту. Також слід зазначити, що при формулюванні принципів у сфері податкового аудиту необхідно враховувати і вимоги діючих законодавчих та інших нормативно-правових актів у сфері контролю (зокрема: Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, ПКУ, Закони України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», «Про Рахункову палату», «Про аудиторську діяльність», МСА, Лімська декларація / INTOSAI, Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД), якими визначено окремі принципи для застосування.

На підставі вищевикладеного побудуємо класифікаційну модель принципів податкового аудиту (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Класифікаційна модель принципів податкового аудиту

Джерело: складено автором

Підводячи підсумок сказаному, зауважимо, що дослідження принципів як головних положень /вихідних правил контролю, їх визначення та систематизація дозволило сформулювати принципи організації та здійснення податкового аудиту, виявити їх адекватність та інтеграційну властивість в сукупності принципів контрольної системи, побудувати їх класифікаційну модель у сфері податкового аудиту. Дані результати уможливають подальші дослідження методології податкового аудиту.

2.3. Взаємозв'язок основних компонентів методологічного базису податкового аудиту

Метою написання даного параграфу є сучасне усвідомлення методологічних засад податкового аудиту через його інтеграційні властивості в системі незалежного фінансового контролю. Для досягнення поставленої мети перш за все необхідно усвідомити дефініцію «метод», проаналізувати сучасні наукові підходи щодо її визначення, пізнати, виходячи з гносеологічних засад, сутність методу у зіставленні зі спорідненими поняттями «методологія, методика», які за своїм змістом нерідко ототожнюються у судженнях науковців. Також важно з'ясувати питання змістовної адекватності цих понять при їх вживанні у системі (підсистемах) контролю та доцільності створення єдиної інтегрованої методологічної концепції контролю.

Слово «метод» (від грец. – *methodos*) означає «шлях дослідження», «спосіб пізнання». Подібний контекст знаходимо і у відповідних словниках, де за найбільш розповсюдженими варіаціями поняття «метод» семантично роз'яснюється, як: спосіб пізнання певних явищ або досягнення мети (цілей, завдань); система прийомів теорії та практики пізнання дійсності [273, с. 63]. В загальному сенсі досить поширеним є розуміння методу, як «шляху пізнання, шляху, що веде до об'єктивного знання» [120, с. 24; 274; 275, с. 15].

Ряд дослідників розглядають метод у вузькому сенсі як сукупність прийомів, способів, принципів, за допомогою яких визначаються шляхи досягнення мети [222, с. 24-25; 276, с. 14-20; 277], або як систему принципів, способів, прийомів наукового пізнання [278, с. 232; 279, с. 142], підкреслюючи, що істинність методу служить своєрідним компасом, завдяки якому суб'єкт пізнання і дії прокладає свій шлях, уникаючи при цьому можливих погрішностей [280, с. 17]. Відмінність поглядів в розумінні методу як сукупності або як системи (принципів, способів, прийомів), на наше міркування, не є

принциповою, у зв'язку з тим, що сукупність елементів при певних умовах природно перетворюється у систему (зокрема, при наявності суттєвих зв'язків між елементами / властивостями елементів, які визначають інтеграційні особливості такої сукупності).

В працях окремих дослідників сутність методу обмежується певним порядком, набором правил, покладеним в основу дії у зв'язку з тим, що метод розглядається тільки як засіб (сукупність засобів) пізнання досліджуваних явищ [281, с. 173], або як сукупність приписів, що організована у систему [282, с. 57]. При роз'ясненні приписів зазначається, що вони входять до складу методу. У зв'язку з цим у дослідженні науковців незрозумілим залишається питання існування других компонентів методу окрім приписів. Інші дослідники впевнені, що вживання поняття «спосіб» при розкритті змісту методу є логічною помилкою, посиляючись на родову синонімічність висловів [283, с. 15]. Приймаючи до уваги ці ствердження, не можна не відзначити, що нерідко у роботах вчених, як еквівалентні категорії методу, вживаються також дефініції «підхід, засіб, прийом, припис, процедура». У цьому зв'язку не можна погодитися з ототожненням понять «підхід» та «метод». На наше переконання, підхід є найбільш загальною категорією ніж метод. Саме підхід визначає стратегію наукового пошуку, його напрям, матеріалізує певну методологічну ідею, яка може бути реалізована одним чи кількома методами. Інакше кажучи, в межах одного підходу може використовуватися ціла сукупність методів [282, с. 58]. Звичайно, з'ясування правомірності використання подібної термінології потребує більш детального аналізу.

При розкритті семантики понять доцільно звернутися до словників тлумачення термінів (табл. 2.5).

Стислий опис термінів, наведений у таблиці 2.4, продемонстрував їх загальну подібність та певне заміщення одних елементів на інші (рис. 2.8).

Таблиця 2.5

Поширене тлумачення термінів

Термін	Розкриття змісту	Словник української мови (том)
Метод	1. Спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя. 2. Прийом або система прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо).	т. 4 [233, с. 692]
Спосіб	1. Прийом або система прийомів, яка дає можливість зробити, здійснити що-небудь, досягти чогось. 2. Те, що служить знаряддям, засобом у якій-небудь справі, дії.	т. 9 [233, с. 578]
Прийом	1. Спосіб виконання або здійснення чого-небудь. 2. Певний захід для здійснення чого-небудь, досягнення якоїсь мети.	т. 7 [233, с. 630]
Засіб	1. Прийом, що дає можливість здійснити що-небудь, досягти чогось; спосіб. 2. Те, що служить знаряддям у якій-небудь дії, справі.	т. 3 [233, с. 307]
Припис	1. Певний порядок, встановлений керівними органами держави, установи, підприємства і т. ін. 2. Правило, покладене в основу якого-небудь вчення, моралі, ідеологічного напрямку і таке інше; канон. 3. Вказівка або порада діяти певним чином; настанова.	т. 7 [233, с. 706]
Дія	Робота, діяльність, здійснення чого-небудь.	т. 2 [233, с. 311]
Процедура	1. Ряд яких-небудь дій, хід виконання чого-небудь. 2. Офіційно встановлений чи узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь. 3. Упорядкована сукупність взаємопов'язаних певними відносинами дій, спрямованих на вирішення завдання.	т. 8 [233, с. 343]
Техніка	(від грец. <i>techne</i> – мистецтво, майстерність) 1. Сукупність прийомів, навиків, що застосовуються в певній діяльності, певному ремеслі, мистецтві	т. 10 [233, с.104]
Технологія	(від грец. <i>techne</i> – майстерність, техніка; грец. <i>логос</i> – передавати) 1. Сукупність знань, відомостей про послідовність окремих виробничих операцій у процесі виробництва чого-небудь.	т. 10 [233, с. 106]

Джерело: складено на підставі [233]

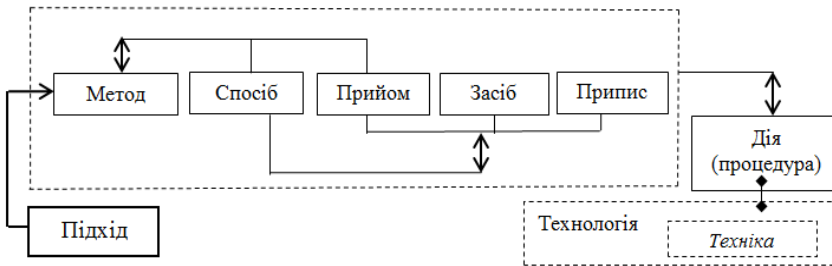


Рис. 2.8. Змістовна тотожність термінів та їх певне заміщення

Джерело: складено на підставі [233]

Враховуючи ієрархічний взаємозв'язок елементів методу (спосіб → прийом → дія / процедура) можна погодитися з позицією вчених, які, розкривають метод як систему способів і прийомів, сукупність правил дії, визначають спосіб як «систему прийомів і дій, образ дії» та пояснюють, що «прийом – це момент методу, його частина» [227, с. 49].

Узагальнюючи наукові підходи, слід відзначити, що найчастіше метод роз'яснюється занадто абстрактно (як шлях пізнання) або обмежено, локально (як сукупність або система засобів / прийомів / приписів / процедур). У цьому сенсі уявляється очевидним, що неоднозначні тлумачення поняття «метод» викликані складністю сприйняття сутності методу через його семантичну багатогранність, всеосяжність та інтеграційну специфіку.

Означена проблематика не могла не вплинути і на розуміння термінів «науковий метод», «метод контролю (за його складовими)», сутність яких теж неоднозначно усвідомлюється науковою спільнотою. З метою розкриття сутності наукового методу слід експлікувати, тобто представити його в системі по можливості чітких і однозначних понять. Так, М. Саврушева визначає науковий метод як «сукупність основних способів отримання нових знань і методів вирішення завдань в рамках будь-якої науки» [284, с. 82], Б. А. Кислов – як «сукупність прийомів, операцій, способів пізнання об'єкта, які містять в собі попередню інформацію про об'єкт пізнання, знання його специфіки» [285, с. 5]. Але за

найбільш поширеними підходами науковий метод розглядається як «система прийомів і регулятивних принципів, що керує науковим пізнанням і забезпечує отримання наукового знання» [282, с. 57; 286]. Безсумнівно, що науковість методу повинна підтверджуватися виключно забезпеченням отримання адекватних результатів дослідження.

У системі контролю, як галузі економічної науки, дефініція «метод» досліджується у різних аспектах – в залежності від складових, видів та форм економічного контролю. Однак очевидно то, що в основі цих досліджень повинен бути єдиний науково обґрунтований підхід.

Під методом фінансового контролю (за його складовими) низка вчених розуміє тільки сукупність прийомів і способів [265, с. 61; 287, с. 185], або систему способів, прийомів та принципів [279, с. 142; 288, с. 170-186], за допомогою яких виконуються поставлені завдання контролю. В цьому зв'язку цікавим є саме тлумачення складових методу деякими вченими. Так, Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук під способом розуміють систему прийомів і дій, а під прийомом – сукупність дій. Інакше кажучи, метод – не що інше, як сукупність дій, з чим важко погодитися. Справа в тому, що така інтерпретація приводить до ототожнення різних понять «метод» і «процедури» контролю через те, що складові методу – це, скоріше, інструментарій, «знаряддя» для реалізації дій, а не самі дії.

В. Ф. Максимова вважає під методом фінансового контролю «дослідження фінансово-господарських операцій з точки зору їх законності, ефективності», в якому застосовується сукупність прийомів і способів [256 с. 25-26]. Але таке розкриття методу вимагає певного уточнення. Річ в тому, що під поняттям «дослідження» загальноприйнято розуміти процес вивчення, пошук нових знань, які, звичайно, здійснюються за допомогою специфічного інструментарію – невід'ємної частини дослідження, але, на наше переконання, не можуть бути методом у «чистому вигляді».

Занадто спрощено, на наш погляд, визначають метод у сфері контролю Н. Г. Шпанковська, О. С. Білова, О. І. Канська (внутріш-

нього господарський контроль) [289, с. 31] та М. Б. Гупаловська (державний фінансовий контроль) [290], С. В. Бардаш (фінансово-господарський контроль) [291, с. 121], вважаючи його просто способом організації та здійснення контролю. Важко погодитися і з розумінням методу тільки як складової частини методики [289, с. 31].

Ряд дослідників називають методом лише сукупність методичних прийомів (способів), за допомогою яких оцінюється стан досліджуваних об'єктів (у сфері аудиту) [107, с. 121; 292, с. 45], або перевіряється достовірність нарахування та сплати податкових платежів (у сфері податкового контролю) [143, с. 37; 293, с. 50-56; 294, с. 131]. Декілька перекручує, на наш погляд, сутність методу аудиту В. Є. Слюсаренко, визначаючи його лише як «прийоми, способи, правила, які дають можливість сформулювати позитивне судження аудитора» [295, с. 32]. Подібне визначення методу знаходимо і в роботі Г. М. Давидова [296]. У цьому випадку логічними постають питання: хіба формування позитивної думки є кінцевою метою аудитора? За допомогою якого методологічного інструментарію створюється його негативна думка?

Заслугове на увагу розкриття сутності методу господарського контролю в узькому та широкому значенні в дослідженні Н. Г. Виговської (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Модель методу господарського контролю

Метод господарського контролю					
У вузькому значенні		У широкому значенні			
Сукупність		Система			
способів контролю (способ – це система прийомів і дій)	приймів контролю (прийм – це певна сукупність дій)	теоретико-пізнавальних категорій	наукового інструментарію (апарату)	базових концепцій	регулятивних принципів в організації контролю
		Складові методу контролю			
		Статична		Динамічна	

Джерело: складено на підставі [297, с. 158-159]

Належно оцінюючи напрацювання дослідниці варто зауважити, що, розглядаючи метод як чотирьохелементну модель (у широкому сенсі), автор лише схематично позначає сутність складових методу, у зв'язку з чим допускається їх неоднозначне розуміння, що вимагає певних роз'яснень. Виникає питання: яку систему теоретико-пізнавальних категорій, тобто, «загальних ключових понять контролю» мала на увазі автор, вважаючи таку систему елементом моделі методу? Також підлягає більш детальному обґрунтуванню і доречність віднесення базових концепцій до складових методу контролю. Автор не пояснює, про які концепції та систему концепцій йде мова, а тільки вказує, що «базові концепції визначають логіку організації контролю та використання його прикладних методів на практиці, та регулюють з принципами контролю процедурну сторону його методології та методики» [297, с. 159]. Однак навіть у такому контексті станеться очевидним, що поняття «концепція контролю» поряд з поняттям «концептуальний підхід» є базовим, вихідним (первинним) положенням для розуміння сутності поняття «метод». У підтвердження цієї тези доцільно привести концептуальну модель контролю, розроблену відомим вітчизняним вченим Пантелеєвим В. П., в якій відображено наукові складові концепції, зокрема: розробка методологічного забезпечення контролю з встановленням головних засад, які дозволяють підпорядковувати контрольні заходи єдиному задуму [298]. Також слід зауважити, що відсутність обґрунтування у визначенні методу як сукупності (способів / прийомів – у вузькому аспекті), і методу як системи (певних складових – в широкому аспекті) в роботі Н. Г. Виговської потребує додаткового дослідження. В цілому ж окреслена проблематика визначення моделі методу контролю уможливило подальший науковий пошук.

На сучасному етапі досить плідно досліджується метод незалежного фінансового контролю за його складовими низкою вчених та науковців. Так, у сфері аудиту дослідниками пропонується під методом розуміти сукупність способів, прийомів, які застосовуються аудитором для досягнення мети аудиту [299, с. 12; 300].

Нерідко відбувається і ототожнення понять: метод і методичні прийоми. Поряд з цим не можна не помітити і спробу вчених досліджувати метод через співвідпорядкованість його складових.

Структурує метод аудиту за ієрархічними рівнями Петрик О. А.: методи (методичні прийоми) – прийоми аудиторської перевірки – аудиторські процедури [301, с. 141-142]. Подібна логіка простежується і в дослідженні С. В. Івахненкова, який розкриває метод внутрішньогосподарського контролю та аудиту через двовимірну конструкцію (у статичі та динаміці контролю) за особливим підпорядкуванням (рис. 2.9).

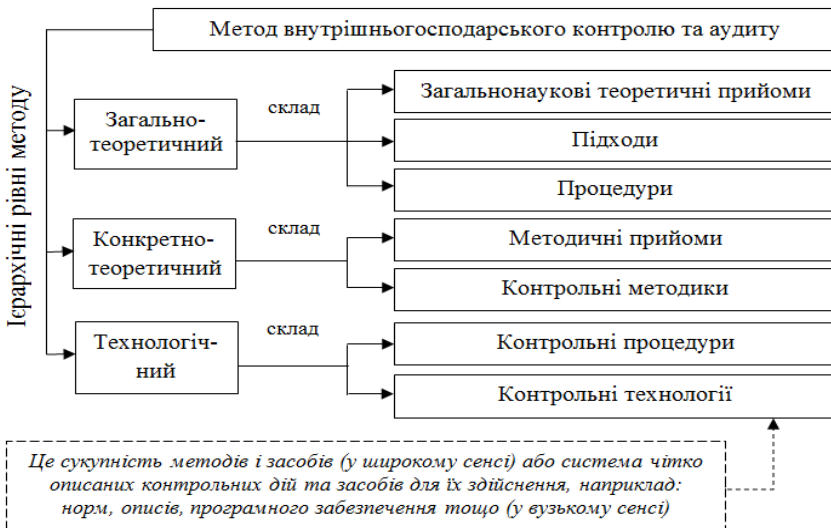


Рис. 2.9. Конструкція методу аудиту за рівнями

Джерело: складено на підставі [302, с. 33]

Позитивно сприймаючи спробу автора структурувати складові методу при дослідженні внутрішньогосподарського контролю та аудиту, не можна не відмітити деякі дискусійні аспекти.

На наш погляд, підхід, як категорія більш загальна ніж метод, є напрямом методології контролю. Саме за допомогою того чи іншого підходу відбувається спрямування методології – наукового пізнання (вчення) про метод контролю (за його складовими). Більш детального розкриття потребує і запропонований процедурний вимір при формалізації динаміки здійснення контролю. У цьому сенсі складно погодитися з позицією дослідника щодо сутності методики контролю та її видів (зокрема: обстеження, спостереження, запити, моделювання – за визначенням С. В. Івахненкова) через мікшування понять: прийом та методика. Методика, на наше переконання, швидше за все, є алгоритмом, інструкцією щодо застосування методичних прийомів.

Викликає полеміку і авторська інтерпретація контрольних технологій технологічного рівня методу через її недостатню доведеність. За авторським визначенням контрольна технологія, яка входить до складу методу, представляє собою сукупність методів (у широкому значенні). Як такий зміст зрозуміти та застосувати на практиці? Тлумачення технології як системи чітко описаних дій та їх засобів (у вузькому сенсі) подібне розумінню таких понять, як припис, процедура, порядок. Тому таке трактування мабуть є помилковим. На наш погляд, сутність поняття «технологія» варто усвідомлювати через його етимологію, до того ж разом із спорідненим поняттям «техніка».

Технологія контролю (від грецької «*techne*» – майстерність / мистецтво і «*logos*» – вчення) ймовірно може означати вчення про техніку, тобто майстерність оволодіння прийомами/процедурами, що застосовуються в процесі контролю. У сфері аудиту фахівець-практик повинен засвоїти техніку методичних прийомів, аудиторських процедур та інших навичок та оптимально застосовувати її в діяльності для успішного досягнення кінцевої мети аудиторського контролю.

В аудиторській діяльності окремі дослідники розмежують поняття «метод», вважаючи, що метод аудиту – це «упорядкована сукупність знань стосовно застосування способів та прийомів, засобів та підходів мислення аудитора під час збору і опрацю-

вання отриманої інформації», а метод аудиторської діяльності – це «сукупність методів та методичних прийомів збору і вивчення інформації» [303], з чим важко погодитися. На наш погляд, при такому розкритті сутності методу відбувається мікшування понять «метод» і «методологія» у співставленні: сукупність методичних прийомів та сукупність знань про застосування методичних прийомів. До того ж навряд чи можна вважати вдалим авторський вислів «метод – це сукупність методів», який взагалі не сприймається за змістом. На наше переконання, суть методу варто усвідомлювати через прояв його основних функцій у сфері контролю. Не викликає сумніву, що сприяння в організації та здійснення процесу наукового пізнання, його упорядкування та регулювання для досягнення мети контролю є головними функціями методу дослідження, реалізація яких можлива лише через застосування особливого забезпечення. У цьому сенсі умотивовано звести метод незалежного фінансового контролю до певної системи вихідних положень (принципів), методичних прийомів та іншого інструментарію, які виступають в ролі специфічного орієнтиру та регулятора дій у вирішенні поставлених завдань на досягнення кінцевого результату.

Саме на підґрунті такої концепції можна розглядати сутність методу податкового аудиту, який найбільш повно розкривається через підпорядкованість (субординацію) своїх елементів: положення / принципи → способи / методичні прийоми → процедури / техніки податкового аудиту. Безперечно, метод податкового аудиту допомагає аудиторіві досягти мети перевірки найбільш раціональним шляхом. Завдяки застосуванню на практиці методичного інструментарію податкового аудиту спеціаліст знає як і в якій послідовності здійснювати певні дії, і це дозволяє йому своєчасно у повному обсязі вирішувати завдання контролю. Слід зауважити, що таке розуміння методу податкового аудиту в цілому не суперечить загальній логіці дослідження методу традиційного аудиту у системі незалежного фінансового контролю.

Всеосяжність методу з властивою йому системою підпорядкованих складових не могла не позначитися на його класифікації.

На сьогодні у науковому оточенні загальноновизнана необхідність систематизувати методи з ціллю найбільш глибокого усвідомлення їх сутності та виявлення специфіки, що, звичайно, сприятиме підвищенню дієвості контрольного процесу в системі управління суб'єкта господарювання.

Огляд фахової літератури з цього питання показує, що на даний час не спостерігається єдності у поглядах вчених щодо класифікації методів, вибору ознак їх упорядкування. Але не можна не відзначити, що більшість науковців досить позитивно сприймає існуючу концепцію функціонування багаторівневої систематизації методів наукового пізнання, за якою методи (за ступенем загальності та сферою застосування) поділяються на філософські, загальнонаукові, дисциплінарні, міждисциплінарні методи дослідження та методи спеціальних наук [280, с. 22]. У цьому сенсі заслуговують уваги напрацювання В. Ф. Максимової, в яких автор, аналізуючи метод економічного контролю, акцентує увагу на методах, що «підкреслюють зв'язок прикладних наук у єдиному науковому просторі з економіки» [304], та на такому підґрунті пропонує власну класифікацію методів у сфері контролю (рис. 2.10).

У цілому погоджуючись з декомпозиційним підходом В. Ф. Максимової до класифікації методів контролю та приймаючи його за основу в дослідженні систематизації методів податкового аудиту слід відмітити, що більшість фахівців у такому же логічному контексті пропонують класифікувати методи, але з обмеженням їх розподілу на групи: загальнонаукові, які ґрунтуються на категоріях теорії пізнання і використовуються в різних галузях знань, та спеціальні, які застосовуються безпосередньо у фінансовому контролі [290; 305, с. 551].

При цьому спеціальні методи зазвичай розглядаються як специфічні прийоми контролю [125, с. 76; 306].

Дослідниця Н. М. Проскуріна пропонує систематизувати методи аудиту за видами: загальнонаукові (методи історичності, логічності, системності та інші); властиві аудиту (спеціальні та методи суттєвості); нормативно-правові; емпіричні

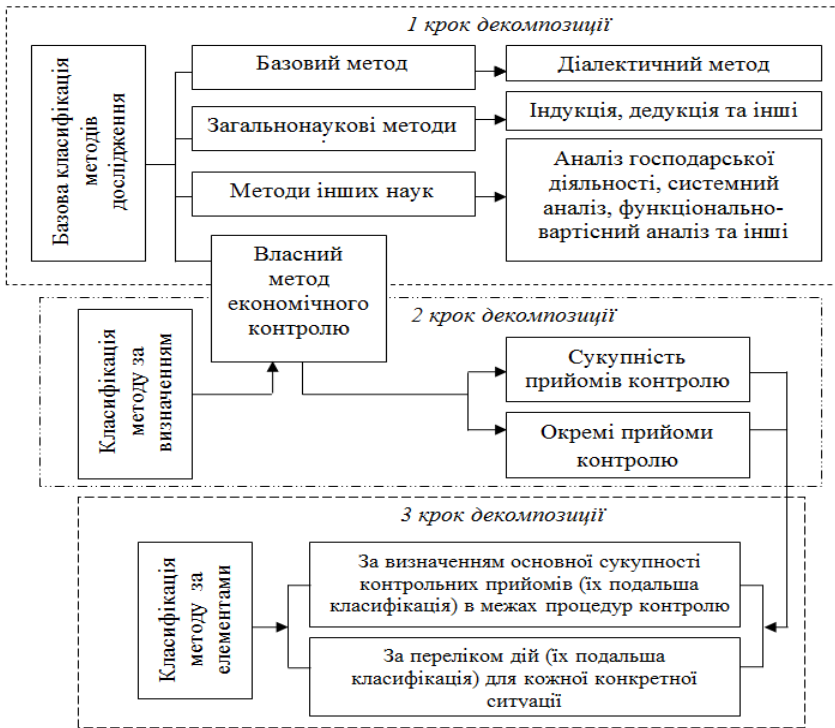


Рис. 2.10. Класифікація методів у сфері контролю за кроками декомпозиції

Джерело: складено на підставі [304]

або сенсорні (деталізації, групування, елімінування та інші); методи інших наук (інформаційні, статистичні, комбінаторні, аналітичні та інші) [292]. Проте у наукових колах нерідко відмічається, що «немає потреби окремо виділяти запозичені методи через взаємопроникнення методів одних наук в інші, та загальні (філософські) методи пізнання і загальнонаукові методи через їх схожість [290] або, невиправдано створюючи безліч так званих істотних ознак, надмірно деталізувати групи методів. Р. Р. Кулик, розробляючи структуру методології аудиту, класифікує методи на загальнонаукові, притаманні фінансово-

господарському контролю, специфічні [269, с. 104]. В подальшому дослідник групує загальнонаукові методи на наукові методи емпіричного та теоретичного дослідження, загальнологічні методи пізнання, специфічні методи досліджень [269, с. 114]. Доцільність такого групування викликає певний сумнів. Річ в тому, що властивістю будь-якого методу (зокрема, загальнонаукового) є теоретичний базис та емпірична апробація, тому виділення у чистому виді таких груп методів, на наше переконання, не є коректним. Також потребує пояснень і розподіл загальнонаукових методів на загальнологічні та специфічні методи досліджень.

На загальнонаукові, прикладні та соціологічно-психологічні розподілені методи податкового контролю автором навчального посібника «Податковий контроль» [143, с. 37].

І. І. Гончар в аудиторському контролі пропонує додати комп'ютерні методи до загальнонаукових та спеціальних груп [307].

Ряд науковців групують методи контролю в залежності від їх складності (складні та прості способи) або виходячи з місця контролю в системі наук та їх взаємозв'язку (загальнонаукові методи та методи відповідних наук: загальні методи менеджменту, обліку, контролю, економічного аналізу тощо) [289, с. 41].

Позитивно сприймаючи аргументацію вчених слід відмітити, що систематизація методів податкового аудиту здійснюється за ознаками, аналогічними системі фінансового контролю в зв'язку з тим, що методи є практично єдиними незалежно від складових, різновидів та форм контролю. У цьому сенсі, пам'ятаючи принцип «бритви (леза) Оккама», вважаємо недоцільним пропонувати власне упорядкування методів податкового аудиту в сфері фінансового контролю через відсутність потреби множити вже існуючі класифікації. Варто лише унаочнити найбільш поширене серед наукової спільноти групування методів фінансового контролю (в тому числі, за його видами) за ступенем узагальнення (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Класифікація методів контролю за ступенем узагальнення

Назва групи методів	Назва методів	нотатки
Універсальні	Філософські методи (діалектичний, метафізичний, історичний, логічний та інші)	Використовуються на всіх етапах пізнання в різних галузях знань. Вони абстрактні та не формалізовані, мають універсальний характер.
Загальнонаукові	Методи формальної логіки, моделювання, аналізу, синтезу, дедукції, індукції, узагальнення та інші	Використовуються в усіх науках або в їх більшій частині для розкриття певних завдань дослідження (не на всіх етапах пізнання).
Спеціальні (власні)	Методи аудиторського (в сфері аудиту), податкового контролю (в сфері державного фінансового контролю) та інші	Використовуються окремими науками (зокрема, в сфері аудиту, в сфері оподаткування)

Джерело: власна розробка

Спеціальні методи в області незалежного фінансового контролю представлені безліччю методичних прийомів, які застосовуються в аудиторських процедурах – відповідних діях аудитора. У цьому зв'язку не можна не відзначити, що відсутність інституційного закріплення та різні підходи до природи методу у науковому середовищі призвели до численного тлумачення його компонентів та їх упорядкування. Так, колективом авторів підручника «Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту)» метод аудиту визначається за такими складовими, як-то: методичні прийоми проведення аудиторської перевірки (фактична, документальна, зустрічна перевірки, опитування, обстеження тощо) та методичні прийоми її організації (суцільна, вибіркова тощо) [123; 126, с. 37].

У ряді навчальних посібників з аудиту спеціальні методи представлені групою методичних прийомів: органолептичних,

документальних (у вигляді перевірок за видами) [125, с. 76], розрахунково-аналітичних [123, 308] та узагальнення і реалізації результатів аудиту [120, 144]. Подібна логіка у систематизації методичних прийомів контролю простежується і у авторів навчального посібника «Внутрішньогосподарський контроль» [309, с. 58] та навчального практичного посібника «Організація податкового контролю» [310, с. 170-186].

Розглядаючи аудит як практичну діяльність, колектив авторів навчального посібника «Аудит, методика і організація», розподіляє методичні прийоми на групи відносно визначення кількісного і якісного стану об'єктів аудиту (огляд, перерахунок, вимірювання, аналіз тощо), відхилення стану об'єктів від діючих правил (зіставлення показників) та оцінки стану об'єктів у часовому діапазоні (оцінка показників) [123]. Схоже угруповання методичних прийомів пропонує і М. І. Бондар, досліджуючи теорію та практику аудита на підприємствах агропромислового комплексу [311].

Ряд науковців поділяють спеціальні прийоми аудиту на прийоми фактичного (інспекція, інвентаризація та інші) і документального контролю (огляд, запит, експертна оцінка, тестування та інші). [312; 313, с. 39]. Подібні методичні прийоми виділені дослідниками і в сфері податкового контролю з угрупованням за класифікаційними ознаками або без угруповання [281, с. 173]. Слід зазначити, що на сьогодні податковому контролю, як складової фінансового контролю, притаманні прямі (спостереження, обстеження, інвентаризація, експертиза та інші) та непрямі (аналіз взаєморозрахунків з контрагентами, комунальних витрат, банківських рахунків та інші) специфічні методи, які застосовуються у частині визначення правильності нарахування та сплати податкових платежів. Приєднують до такого упорядкування групу превентивних методів (масово-роз'яснювальна робота, дисциплінарні, адміністративні, матеріальні методи примусу, стимулювання) автори монографії «Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності» [314, с. 83].

В окремих роботах досліджуються і інші методичні прийоми податкового контролю, втім правомірність їх існування потре-

бує наукового обґрунтування. Так, дослідник Ю. М. Васюк виділяє групу методичних прийомів процедурного характеру, але без розкриття їх сутності та доцільності виділення, деталізації за видами [294, с. 130]. В цілому ж можна відзначити, що більшість методичних прийомів, застосовуваних у податковому контролі, часто збігається з методичним інструментарієм складових фінансового контролю.

Підсумовуючи дослідження питань стосовно визначення та впорядкування методичних прийомів важно відзначити, що не має сенсу розробляти для всіх підсистем фінансового контролю безліч методичних прийомів та групувати їх за різноманітними, часто несуттєвими ознаками. Впевнені, що ні в цьому полягає науковість пошуку. На нашу думку, варто, узагальнюючи наукові судження, виділити універсальні методичні прийоми у сфері контролю та систематизувати їх за визначальними рисами. В подальшому для реалізації функціональних завдань і кінцевої мети контролю у разі потреби, застосовуючи декомпозиційний підхід, доцільно визначити групи специфічних прийомів, встановлених для окремої підсистеми контролю (наприклад, для державного фінансового контролю, податкового контролю, традиційного фінансового аудиту, податкового аудиту та інших). Втім такі угруповання все одно залишаються символічними через інтеграційні властивості контрольних підсистем, в результаті чого природно відбувається трансформація (перетворення) та перехід методичних прийомів однієї підсистеми контролю в іншу. Так, експертиза є специфічним методичним прийомом податкового аудиту, але в такому ж призначенні широко застосовується і в других сферах – в системі податкового контролю, фінансового аудиту, державного фінансового контролю та інших.

Враховуючи вищезазначене, впевнені, що саме на такому підґрунті треба систематизувати методичні прийоми податкового аудиту. При цьому варто зауважити, що власні прийоми податкового аудиту, на наше переконання, являють собою в сукупності синтезований комплекс прийомів традиційного (фінансового) аудиту та податкового контролю (рис. 2.11).

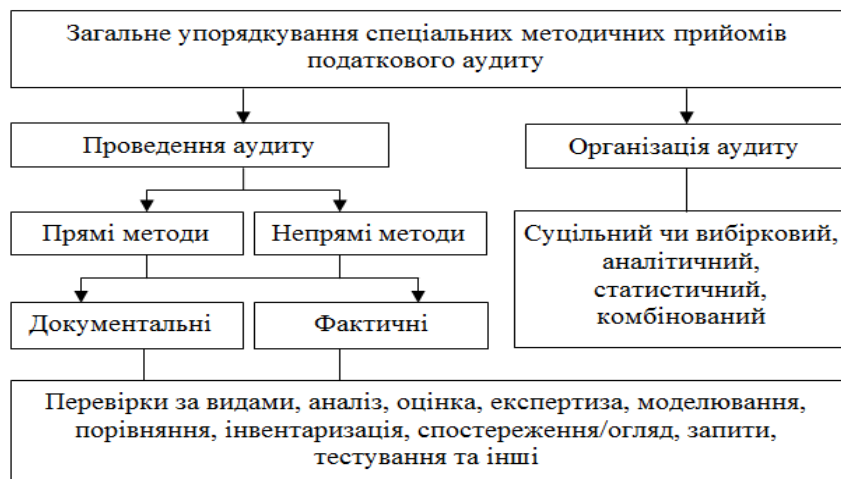


Рис. 2.11. Синтезований комплекс спеціальних методичних прийомів податкового аудиту

Джерело: власна розробка

Методичні прийоми обумовлюють здійснення конкретних процедур, через які відбувається реалізація функцій фінансового контролю. Тому, звичайно, методичні прийоми варто систематизувати в рамках аудиторських процедур – специфічних дій аудитора, пов'язаних, як правило, з отриманням аудиторських доказів. Втім не можна не зазначити те, що на сьогодні процедура, як категорія контролю, неоднозначно сприймається науковою спільнотою та нерідко ототожнюється з прийомами, методами, способами, інструкціями або методичними вказівками. Так, у начальному посібнику «Контроль і ревізія» процедури представлені у вигляді впорядкованої сукупності прийомів документального й фактичного контролю [313, с. 27].

Ідентифікували методи та контрольні процедури окремі науковці [294, с. 132]. Автори навчального посібника «Контроль податкових органів за діяльністю підприємств» до власних методів податкового контролю віднесли аналітичні процедури [37, с. 9]. Методами аудиту названі аналітичні процедури і в

Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту [315, с. 26].

В Глосарії збірнику базових документів INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів) «Керівні принципи аудиту державних фінансів» процедурами контролю названі «детальні дослідження, вказівки чи інструкції» [316, с. 78]. Таке тлумачення навряд чи доречно через об'єднання різних за змістом та ступенем узагальнення понять (дослідження та вказівки / інструкції), які ускладнюють розуміння процедур у системі контролю. Невмотивованість таких ототожнень, на наш погляд, підтверджує той факт, що процедури, як дії, є базовими компонентами контрольного процесу (процес як сукупність послідовних дій), проте як методи за їх складовими (прийоми, способи та вказівки / інструкції) є скоріше його супроводом у вигляді специфічного інструментарію.

Ймовірно, що така вільна інтерпретація дефініції «процедура» в теорії та практиці наукових досліджень пов'язана з відсутністю її інституційного закріплення як на національному, так і міжнародному рівні.

Термін «процедура» широко вживається в МСА, але без його нормативного визначення в «чистому вигляді», без роз'яснення базового (природного) змісту. В Глосарії термінів МСА розкриваються вже синтезовані поняття щодо терміну «процедура»: аналітичні процедури, погоджені процедури, процедури по суті (тести деталей та аналітичні процедури по суті), процедури огляду, процедури оцінки ризиків, або пояснюються інші компоненти в якості процедур: загальні засоби контролю ІТ, засоби контролю за доступом та за прикладними програмами ІТ, заходи контролю, обсяг огляду, перевірка, повторні виконання та обчислення, середовище ІТ, система організації, що надає послуги, тести заходів контролю [91], однак без нормативного пояснення таких поширених в МСА опорних понять, як: засоби, методи, заходи, методичні прийоми (Додаток 1).

Проведений аналіз понять, пов'язаних з терміном «процедура» в сфері аудиторської діяльності, їх нормативне роз'яснення

та вживання в різних контекстах МСА дозволили упевнитися в тому, що під процедурами в МСА фактично визнаються певні дії, які виконує аудитор (фахівець-практик) в процесі аудиторської діяльності для досягнення мети, та зауважити, що в МСА процедури розглянуто за деяким упорядкуванням (процедури по суті, процедури оцінки ризиків, погоджені процедури, процедури огляду), яке не розкриває весь спектр застосовуваних процедур через відсутність виділення істотних рис, ознак. Надмірне узагальнення та певна умовність такого упорядкування свідчать про доцільність подальших досліджень у сфері систематизації процедур аудиторського контролю.

У науковому оточенні ряд вчених пропонує класифікувати процедури, розподіляючи їх за призначенням у застосуванні прийомів аудиторського контролю на: організаційні, моделюючі, нормативно-правові, аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-зіставні та інші [309, с. 64; 317; 318, с. 93].

Колектив авторів навчального посібника «Аудит» виділяють різновиди аудиторських процедур: перевірка, спостереження, запит, підтвердження, підрахунок, аналітичні процедури [125, с. 175]. Подібний розподіл аудиторських процедур простежується і в роботі Л. К. Сука [319]. Ряд дослідників виділяє тотожні види процедур і в сфері податкового контролю під час проведення фіскальними органами перевірок правильності нарахування та сплати податкових платежів [320, с. 796-797].

Дещо в іншій площині аналізуються процедури податкового контролю дослідником Р. Г. Андреевим. Автор пропонує класифікувати процедури, виходячи з «логіки виконання податкового обов'язку» за блоками: процедури контролю податкового обліку (у тому числі, контроль за процедурами бухгалтерського обліку, який здійснюється з метою оподаткування), процедури контролю за сплатою податків та зборів, процедури контролю податкової звітності [321, с. 137-138].

Вчений В. С. Рудницький досить докладно класифікує аудиторські процедури за різноманітними ознаками, як-то: суб'єкти

та об'єкти аудиту; етапи та період здійснення аудиту; види аудиторського контролю; відношення до використання методичних прийомів; цикли господарських операцій; господарські процеси та інші [107, с. 122-124].

Окремі науковці групують процедури аудиту за характером: процедури по суті (перевірки облікової інформації та аналітичні процедури по суті), процедури оцінки ризиків та огляду; за типами: спостереження, перерахунок, запит, аналітичні процедури та інші [322]. Схожа класифікація процедур наведена і в Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджених рішенням Рахункової палати від 22.09.2015р. за № 5-5 [315, с. 22].

У контексті практичного застосування процедур аудиту Н. М. Проскуріна розрізняє процедури по суті, контрольні процедури та процедури погодження. При цьому до аудиторських процедур по суті автор відносить дії аудитора, пов'язані з вивченням змістовної сторони діяльності господарчих суб'єктів; до контрольних процедур – тести засобів контролю; до процедур погодження – супутні аудиторські послуги. Згодом дослідниця класифікує процедури по етапах їх здійснення: процедури планування; збір фактів і інформації; документування; тестування; оцінка; формулювання висновків і результатів; підготовка звіту [292, с. 45].

Але в більшості робіт з аудиту за основу класифікації процедур взятий перелік аудиторських процедур отримання доказів, який наведено в МСА 500 «Аудиторські докази»: процедури оцінки ризику, подальші процедури, що включають процедури по суті та тести заходів внутрішнього контролю (при необхідності) [91]. Приймаючи таке упорядкування за базове, М. О. Виноградова та Л. І. Жидеева в подальшому деталізують групи процедур, але в межах вимог МСА (рис. 2.12).

Огляд наукових ставлень щодо понять «прийоми», «процедури», їх розкриття в рамках МСА дозволили упевнитися в тому, що, незважаючи на однаковість найменувань груп методичних прийомів і процедур, семантика їх у системі контролю різна.

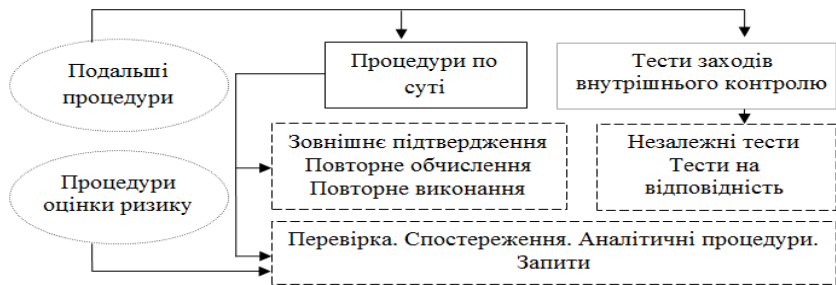


Рис. 2.12. Класифікація процедур аудиторського контролю в рамках МСА

Джерело: складено на підставі [308, с. 125, с. 170]

Безумовно, існує тісний взаємозв'язок цих компонентів, який адекватно усвідомлюється тільки при зіставленні їх в контексті: спосіб / інструмент або дія. Так, у сфері податкового аудиту перевірка є методичним прийомом, застосування якого в контрольному процесі сприятиме досягненню мети аудиту, та одночасно є процедурою, тобто дією в аудиторській діяльності.

Узагальнюючи викладене, підкреслимо, що за допомогою спеціальних методів (методичних прийомів) в процесі виконання відповідних аудиторських процедур відбувається досягнення мети податкового аудиту в системі незалежного фінансового контролю.

Близьке за значенням до дефініції «метод» є поняття «методологія» (від грец. *methodos* – шлях дослідження чи пізнання; *logos* – вчення). На сьогодні в науковому середовищі не існує єдності у тлумаченні сутності методології, хоча в цілому прийнято розглядати методологію як найбільш загальне вчення про метод пізнання. Не викликає сумніву, що виникнення методології контролю пов'язано з необхідністю розробки, систематизації, узагальнення основних положень методу контролю та його постійного розвитку в залежності від цілей дослідження, їх реалізації. Розуміння методології контролю повинно відбуватися через усвідомлення її мети та головних функцій. Отримання

достовірного знання про метод контролю у всіх його проявах, за допомогою якого отримується нове пізнання на теоретичному та прикладному рівнях, на наше переконання, і є метою методології контролю.

Об'єктом методології контролю є метод, область його застосування, взаємозв'язок з іншими методами процесу пізнання. Досягнення мети методології відбувається через виконання її головних функціональних завдань, таких як: наукове осмислення уявлень про сутність методу та механізм його застосування за складовими методу на підставі отримання всебічної інформації у процесі пізнання; вивчення сучасної проблематики методу, її теоретичний та прикладний аспект; наукове обґрунтування доцільності існуючого методологічного інструментарію та розробка шляхів його оптимального впровадження; дослідження передумов, тенденцій та перспектив розвитку методології контролю.

Для усвідомлення специфіки функцій методології контролю, слушною, на наш погляд, є позиція науковців, які виділяють такі функціональні аспекти методології, як-то: направлення процесу дослідження за оптимальним шляхом; регулювання методів, засобів і прийомів; узагальнення результатів пізнання в різні форми знання; формування принципів і методів [280, с. 17]. Логічним здається і спроба згрупувати функції методології з виділенням провідних: координуючої, інтегруючої та евристичної [222, с. 25]. Саме через призму окреслених функціональних призначень варто проаналізувати сутність дефініції «методології» контролю (Додаток 2).

Узагальнюючи дані Додатку 2, можна зазначити, що за найбільш поширеними підходами під поняттям «методології контролю» розуміється: сукупність / система складових методу; концептуальний виклад головних засад контролю; підхід до вивчення методу або підхід до здійснення контролю; вчення про методи.

Така багатогранність поглядів перш за все підтверджують наявність проблематики в сучасному усвідомленні дефініції

«методологія». На наше переконання, не можна погодитися з розумінням методології контролю як сукупності прийомів, що формують метод. З цього приводу логічним постає питання: якщо методологія – це сукупність прийомів, тоді що представляють собою метод (його складові), методика?

Занадто абстрактно, на наш погляд, розглядати методологію як концептуальний виклад засад контролю. Таке визначення ніяк не розкриває сутність методології, її специфіку. Приймаючи до уваги загальновизнане тлумачення концепції (від латинської «сприйняття») як системи поглядів на певні явища; способу їх розуміння; основоположної ідеї теорії, її загального задуму [327], переконані, що методологія є однією із складових частин концепції контролю, похідною категорією в системі концептуальних засад (мета / цілі → предмет, об'єкт → методологія). Підтримку власної точки зору знаходимо у праці відомого вченого В. П. Пантелеєва, який досліджуючи концепцію внутрішньогосподарського контролю, розробив його концептуальну модель та запропонував шляхи її впровадження [298].

Важко погодитися і з розглядом методології як підходу до вивчення методу [289, с. 30]. Як було розглянуто вище по тексту, поняття «підхід» ототожнювати з поняттями «метод, методологія» некоректно через те, що, на нашу думку, підхід – це, швидше за все, орієнтир, стратегічний напрямок наукового пізнання про метод. На наш погляд, очевидна і помилковість точки зору, за якою теорія, зокрема, концептуальні засади як її елементи, та усі інші категорії контролю приймаються за його методологію. Безсумнівно, теорія лежить в основі методології, є її базисом та передумовою розвитку. Але теорія і методологія – це різні речі, хоча не можна не відзначити, що, як поняття, вони мають певну схожість. До того ж досить складно виокремити в «чистому вигляді» їх зміст у зв'язку з тим, що на різних етапах дослідження при особливих обставинах відбувається змістовне перетворення цих понять, їх взаємний перехід (теорія ↔ методологія) та обмін функціями (рис. 2.13).

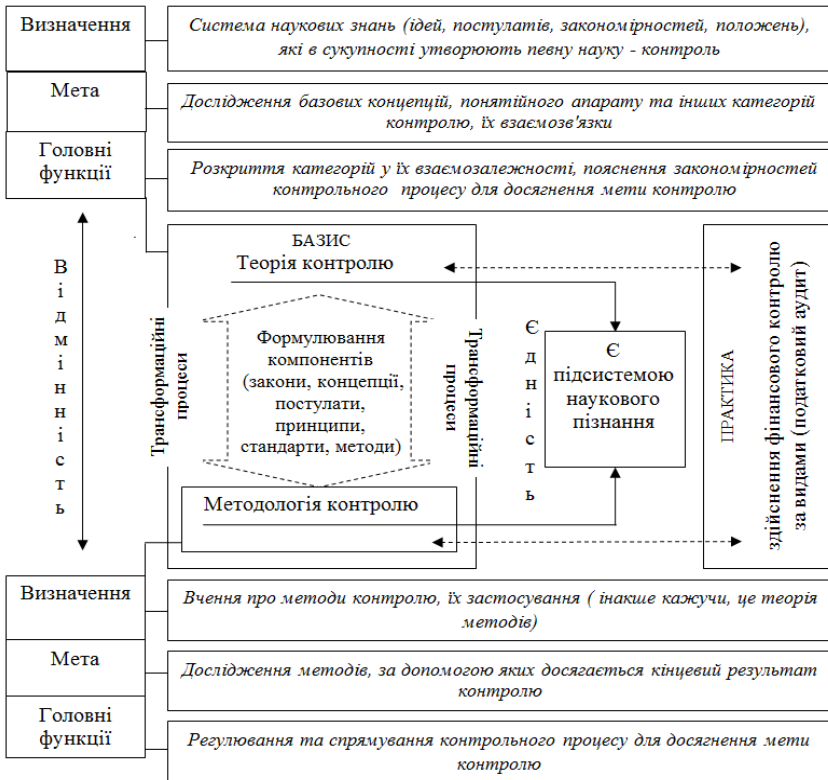


Рис. 2.13. Модель теоретико-методологічної трансформації за елементами

Джерело: власна розробка

З цього приводу заслуговує уваги дослідження в сфері аудиту Р. Р. Куліка, який розробив власну структуру методології з виділенням: базових категорій аудиту, його характеристик та базових посилок (принципи, норми); логічної структури (предмет, суб'єкт, об'єкт, методи аудиту тощо); просторової структури (історичні фази та етапи аудиту) [269, с. 104-105]. Така формалізація методології, на наше переконання, наочно підтверджує функціональну трансформацію теорії і методології, їхній взаємовплив та

неможливість відділення за змістом цих понять у прикладному аспекті.

До складу елементів методології контролю входить і методика, яка поряд з методом формує методичний апарат контролю. У термінологічних словниках дефініція «методика» (з грецької: «methodike» – сукупність методів) найчастіше визначається як сукупність методів і прийомів доцільного проведення будь-якої роботи [273, с. 75]. У подібному контексті розглядає сутність методики і ряд науковців.

Так, А. Є. Конверський визначає методику як «фіксовану сукупність прийомів практичної діяльності, що призводить до заздалегідь визначеного результату» [222, с. 26]. У цьому сенсі О. Б. Акентьева, А. М. Ніколенко, Ю. Г. Губанова, досліджуючи внутрішній аудит, розширюють змістовне тлумачення методики, вважаючи, що методика представляє собою також і «сукупність інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних про ці явища» [328]. Акцентують увагу на прикладному характері методики господарського контролю, її нормативному регулюванні і С. В. Бардаш та Т. С. Осадча, називаючи методикою «сукупність правил дій (операцій, процедур), спрямованих на емпіричне пізнання об'єкта контролю» [329, с. 79]. Проте в монографії «Економічний контроль в Україні: системний підхід» С. В. Бардаш до складових методики відносить вже «процедури, елементами яких є методичні і технічні прийоми встановлення фізичних параметрів об'єктів контролю, або за документами; методичні прийоми систематизації та узагальнення результатів контролю» [330, с. 63]. Аналогічну точку зору в дослідженні методики контролю висловлюють Л. О. Сухарева, В. М. Стефківський [331, с. 481].

Методику, як сукупність конкретних методів, прийомів та процедур, визначають автори навчально-методичного посібника «Аудит» [334, с. 58]. Навряд чи справедливо погоджуватися з подібним розумінням дефініції через те, що за таким змістом методика є схожою з методичною інструкцією або вказівкою, котрі є нічим іншим як керівництвом до дії, та в яких поряд з

зазначеними правилами, прийомами прописуються дії відносно виконання завдань для досягнення цілей контролю.

Деякі науковці, вважаючи методику елементом організації, розглядають її як «послідовність методів, прийомів (способів) проведення будь-якої роботи» [335].

Сприятливою є позиція дослідників, за якою методика виражає «певну послідовність рішення конкретної наукової і практичної задачі» [280, с. 18] або «послідовність дій для досягнення необхідного результату [336, с. 99.], та «використання методів здійснення контрольних процедур для досягнення мети контролю» [289, с. 30]. В цьому випадку заслуговує на увагу запропонована науковцями диференціація методик (загальні / типові, галузеві, часткові / внутрішні), які у сукупності формують методичне забезпечення контролю [289, с. 30]. Цікавим здається і групування методик за специфічними підходами (бухгалтерським, юридичним, податковим та іншими) [308, с. 99-100]. Проте не можна не признати, що такий розподіл є досить умовним, схематичним через те, що об'єкт контролю, як правило, містить в собі цілий спектр взаємовідносин, різноманітних зв'язків, які не можна розглядати окремо, виділивши їх у «чистому виді».

Найбільш близьким до власного розуміння терміну «методика» є визначення її як «конкретизації методу, доведення його до алгоритму, чіткого опису способу існування [337, с. 1999]. Саме за допомогою методики, яка деталізує складові методу (методичні прийоми) стосовно здійснення певних контрольних дій, відбувається реалізація методу та у кінцевому підсумку досягається мета контролю. Також безумовно те, що створюється велика кількість методик, але відбувається це тільки на основі власного методу (методичних прийомів).

Виходячи з цього, методикою податкового аудиту у загальному розумінні можна назвати сукупність методичних прийомів, за допомогою яких виконуються дії для досягнення мети аудиту. Розроблення же методик більш вузького напрямку залежить від конкретних функціональних завдань податкового

аудиту (наприклад, методики податкового аудиту податку на прибуток, ПДВ, єдиного податку, ресурсних платежів та інші).

Звичайно, у сфері фінансового контролю (зокрема, податкового аудиту) кореляцію, тобто, співвідношення, взаємозв'язок окреслених дефініцій (методологія → метод → методика) слід розглядати у площині їх специфічної співвідпорядкованості з урахуванням ідентичних та відмінних рис сутнісного наповнення (рис. 2.14).

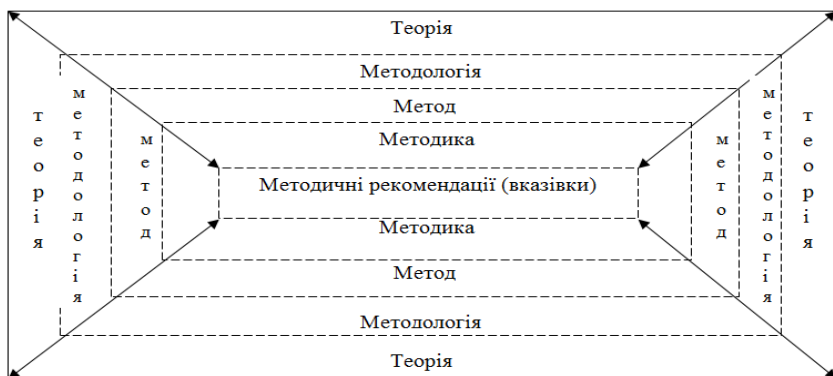


Рис. 2.14. Модель співвідпорядкованості теоретико-методологічних категорій

Джерело: власна розробка

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що дослідження в заданому напрямку дозволило узагальнити сучасні наукові підходи та виразити власну точку зору щодо сутності дефініцій теоретико-методологічного апарату, розкрити їх змістовну адекватність у сфері податкового аудиту, та відмітити, що на сьогодні не існує інституційного закріплення теоретико-методологічних засад податкового аудиту на національному та міжнародному рівнях. Це уможливило подальші дослідження, зокрема, у напрямку створення єдиної інтегрованої концепції незалежного фінансового контролю.

Висновки до розділу 2

Дослідження методологічних засад податкового аудиту, основних категорій його методологічного базису дало змогу дійти таких висновків:

1. Становлення та сталий розвиток теорії та практики податкового аудиту в системі фінансового контролю можливі тільки за умови створення науково обґрунтованих фундаментальних положень його функціонування. Вирішення цієї проблематики має відбуватися на підставі критичного переосмислення наукових здобутків попередників; базуватися на логіці постулатів теорії аудиту, але в контексті їх новітнього осмислення, обґрунтування, модифікації, що не суперечить їх діалектичній природі; з обов'язковим врахуванням інтеграційної компоненти податкового аудиту.

2. З метою адекватної імплементації базових постулатів у сучасну теорію та практику податкового аудиту досліджено їх сутність, семантична трансформація, очікуваний ефект та доведено, що постулати в новітньому прочитанні можна назвати філософією податкового аудиту, його теоретичним підґрунтям та базою формування аудиторських принципів.

3. Критичний огляд наукових підходів щодо сутності дефініції «принцип» та власне дослідження дозволили переконатися в тому, що принцип, як об'єктивна категорія, має глибинний, багатогранний зміст. Загальноприйнято сприймати принципи в широкому сенсі – як основи, положення, засади; та у вузькому – як правила, норми, вимоги. Разом з цим у роботі доведено, що принципи, будучи єдиними в теорії та практиці економічного контролю (незалежно від його складових, видів та форм), при їх впровадженні в більш вузьку сферу контрольної діяльності (зокрема, в систему податкового аудиту) виступають деталізуючими чинниками вихідних фундаментальних положень. Такий підхід до дефініції «принцип» припускає узгодження принципів на всіх рівнях, але не за значимістю, а за ступенем уточнення / конкретизації, з дотриманням ієрархічності взаємозв'язків: основи, засади, положення ↔ правила / норми, вимоги.

4. Обґрунтовано, що на сучасному етапі в сфері фінансового контролю дослідження принципів та їх упорядкування має відбуватися системно, з урахуванням базових ознак класифікації. Такий підхід дозволив сформулювати принципи організації та здійснення податкового аудиту, виявити їх адекватність та інтеграційну властивість в сукупності принципів контрольної системи, побудувати їх класифікаційну модель, яка представлена тріадою принципів: контроль як наукове пізнання (універсальні принципи); фінансовий контроль як галузь науки за теоретичним і емпіричним рівнями пізнання (загальні принципи з організації та здійснення контролю); податковий аудит у системі незалежного фінансового контролю (специфічні принципи з організації та здійснення контролю).

5. Доведено, що методологічні засади податкового аудиту варто досліджувати в системі фінансового контролю, враховуючи особливу синтезуючу компоненту – теоретико-методологічний аспект класичного аудиту та державного податкового контролю.

6. Встановлена змістовна адекватність споріднених понять «теорія, методологія» – основних категорій методологічного апарату в системі (підсистемах) фінансового контролю, зокрема, податкового аудиту. З'ясовано, що розуміння методології контролю (за його складовими) повинно відбуватися через усвідомлення її мети, функцій, об'єктів. В основі методології лежить теорія – її базис та передумова розвитку. Доведено, що при особливих умовах відбувається змістовне перетворення цих понять; їх взаємний перехід (теорія ↔ методологія) та обмін функціями. Для наочного сприйняття побудована модель теоретико-методологічної трансформації при здійсненні фінансового контролю за видами (податковий аудит).

7. Узагальнення наукових ставлень дало змогу розкрити сутність методу та встановити, що найчастіше метод роз'яснюється занадто абстрактно (як шлях пізнання) або локально (як сукупність або система засобів / прийомів / приписів / процедур). У сфері фінансового контролю метод – це система вихідних поло-

жень (принципів), методичних прийомів та іншого інструментарію, які виступають у ролі специфічного орієнтиру та регулятора дій у вирішенні поставлених завдань на досягнення кінцевого результату. Саме на такому підґрунті усвідомлюється сутність методу податкового аудиту, який найбільш повно розкривається через субординацію своїх елементів (положення / принципи → способи / методичні прийоми) та реалізується в контрольних діях – аудиторських процедурах.

8. Обґрунтована необхідність класифікації методів контролю за ступенем узагальнення (універсальні, загальнонаукові, спеціальні / власні), виділені специфічні прийоми для підсистем контролю (зокрема, для державного фінансового контролю, податкового контролю, фінансового аудиту, податкового аудиту). Одночасно аргументована символічність таких упорядкувань через інтеграційні властивості контрольних підсистем, у результаті чого природно відбувається трансформація та перехід методичних прийомів однієї підсистеми контролю в іншу. Саме на такому підґрунті розроблено синтезований комплекс методичних прийомів податкового аудиту.

9. Методичні прийоми обумовлюють здійснення процедур – специфічних дій аудитора, пов'язаних з отриманням аудиторських доказів, через які відбувається реалізація функцій податкового аудиту. В контексті взаємозв'язку та певної трансформації компонентів методологічної бази (процедур і методичних прийомів) розкрита сутність процедур та специфіка їх виділення в сфері податкового аудиту.

10. Методика, як елемент методології, поряд з методом формує методичний апарат контролю. Під методикою податкового аудиту запропоновано розуміти в загальному сенсі сукупність методичних прийомів, за допомогою яких виконуються дії для досягнення мети. За авторським баченням розроблення методик більш вузької спрямованості залежить від конкретних функціональних завдань податкового аудиту (наприклад, методики податкового аудиту податку на прибуток, ПДВ, єдиного податку, видів ресурсних платежів тощо).

11. Усвідомлення методологічних засад фінансового контролю (зокрема, податкового аудиту) в новітній парадигмі дозволило розкрити змістовну специфіку теоретико-методологічних категорій та побудувати модель їх співвідпорядкованості.

Проведене дослідження в заданому напрямку дало змогу узагальнити сучасні наукові підходи і виразити власну точку зору щодо шляхів формування методологічних основ у сфері податкового аудиту, та відзначити, що на сучасному етапі не існує їх інституційного закріплення як на національному, так і на міжнародному рівні.

Розділ 3

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ВЕКТОР РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

3.1. Модель поетапної інституціоналізації податкового аудиту

На даному етапі роботи важливо дослідити інституціональне становлення податкового аудиту, його взаємозв'язок з іншими суміжними інститутами, враховуючи різноманітні (економічні, політичні, соціальні, культурні, психологічні та інші) фактори регулювання в системі незалежного фінансового контролю. Процеси інституціоналізації контролю в цілому та аудиту зокрема досить плідно простежувалися в багатьох наукових працях. Серед вітчизняних вчених та науковців, які вивчали дану проблематику, можна виділити таких, як: Т. А. Бутинець, Т. І. Єфименко, Г. М. Давидов, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська, Н. Г. Кондрашова, І. Г. Костирко, О. Л. Макеєва, Б. В. Мельничук, О. А. Петрик, Г. В. Сиротюк і Л. П. Петришин, І. В. Ховрак і А. А. Пономаренко, А. С. Шолом і С. В. Беренда, Т. В. Усюк та інші. Серед зарубіжних авторів необхідно відмітити Дж. Ходжсона, О. В. Иншакова, Д. П. Фролова, Г. Б. Клейнера, В. В. Панкова та інших вчених, вагомим напрацювання яких у сфері економічного інституціоналізму стали своєрідним базисом для подальших досліджень розвитку фінансового контролю (за його складовими) в умовах інституціональних перетворень. Разом з цим не можна не відмітити, що на сучасному етапі адекватність осмислення та систематизація ключових понять інституціоналізації незалежного аудиторського контролю (зокрема, його різновиду – податкового аудиту) є неможливими без критичного огляду та обґрунтованого узагальнення наукових напрацювань.

Так, заслуговує уваги робота Т. А. Бутинець, в якій при дослідженні господарського контролю проаналізовано становлення інституційного підходу в історичній ретроспективі та представлено власне розуміння змісту основних дефініцій, як-то: інституціоналізм, інституційний підхід, інститут, інституція, інституційне середовище [339].

О. Суший, аналізуючи інституційну теорію державної політики досліджувала основні положення інституційного підходу [340]. І. В. Ховрак та А. А. Пономаренко, простежуючи еволюцію інституціоналізму у хронологічній послідовності, визначали його теоретико-методологічне наповнення. Припускаючи, що основою теорії інституціоналізму є інститути, автори досліджували їх сутність за певними критеріями [341, с 26].

Грунтуючись на логіці досліджень Д. Норта та виходячи з порівняння етимологічних даних, дослідники С. В. Беренда і А. С. Шолом наполягають на вживанні лише одного терміну «інституція» замість двох – «інститут» та «інституція» [342]. Проблемні питання синонімії цих термінів висвітлено і в працях Т. В. Усюка [343], О. Д. Лазор, в яких акцентована увага на компліментарності (взаємодоповнюваності) змісту цих понять, без їх ототожнення та взаємозаміни [344], з чим не можна не погодитися. Вказує на проблему двоїстості поняття «інститут» (через трактування інституту як норми та як організації) С. В. Несинова. Слушним здається і міркування автора стосовно співвідношення термінів «інститут» та «інституція» як частки та цілого. Інституція, на думку С. В. Несинової, є «витоком, джерелом», а інститут – наслідком перетворення інституцій (при певних умовах) «шляхом закріплення... певних орієнтирів...» [345, с. 20]. Аналогічну позицію виражають М. Кармазіна і О. Шурована [346]. О. В. Іншаковим і Д. П. Фроловим, а в подальшому і О. В. Сисоевим досліджено специфічні форми економічних відносин із розмежуванням їх на функціональні (інституції), структурні (організації), генетичні (інститути) [347, с. 12; 348, с. 147], та розкриттям полісемії цих понять [347, с. 12]. Зазначено, що інституція є «змістовною основою інституту», а «модифікація і диференціація

інституцій та інститутів пов'язані зі складом, функціонуванням, станом господарської системи», її взаємодії з іншими системами, та умотивовано, що класифікування інститутів / інституцій є досить складним процесом [349, с. 45], з чим важко не погодитися. Спробу систематизувати інститути за встановленими критеріями можна простежити і в окремих працях дослідників: за видами суб'єктів, сферою прийняття рішень, часом виникнення, стійкістю, ступенем формалізації, механізмом інформування та контролю [349, с. 47; 350, с. 16]; за рівнем формалізації та ієрархії, роллю у певній системі, за походженням, функціональною спрямованістю [344] та за іншими ознаками.

З точки зору інституційного підходу відомі українські вчені Г. М. Давидов та О. А. Петрик досліджували інфраструктуру аудиту за певними елементами (системою суспільного нагляду, дисциплінарної системою та системою забезпечення якості) у контексті вимог, визначених Директивою 2006/43 ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [351]. У цьому зв'язку слід зауважити, що О. А. Петрик є автором однієї з перших дисертаційних робіт, в якій становлення інституціоналізації вітчизняного аудиту розглянуто з урахуванням експортного фактора через взаємозв'язок основних елементів інтернаціоналізації аудиту – інтеграції та гармонізації (за рівнями) [352, с. 90-98].

Безсумнівно, на розвиток інституційної парадигми аудиторського контролю позначилося і дослідження Я. В. Олійник, в якому найбільш ґрунтовно розкрито становлення інституціональної матриці за видами (вихідної, домінуючої, альтернативної) з визначенням складу суб'єктів та агентів у сфері організації бухгалтерського обліку в Україні [353, с. 177].

О. Л. Макеєва при розгляді інституційних чинників становлення аудиту як професії в Україні приділяла увагу питанням розвитку неформальної складової інституту аудиту [354]. І. Г. Костирко розглядав становлення інституту аудиту в контексті розвитку ринкової інфраструктури, та, вважаючи інститут одним з її елементів, зазначав, що на сьогодні аудит, як

визнаний суспільством інститут, постає не тільки формальним, але і неформальним регулятором економічного обміну в процесі економічних і суспільних відносин, з чим важко не погодитися [355]. Петренко О. С. визначала властиві всім інститутам ознаки, такі як: наявність організуючої ідеї, власність, нормативно-правовий характер, та, взявши за основу логіку дослідника О. В. Иншакова [356, с. 622], слушно відмічала, що існування інституту включає в себе цілісність (єдність), спільну просторово-часову форму культури та інституціоналізацію [357]. Не можна не погодитися і з твердженням Б. В. Мельничука стосовно того, що «на сучасному етапі аудит крім виділення з виду контролю та сфери професійної діяльності бухгалтерів в окрему надбудову-професію, нині слугує інструментом для налагодження «ланцюгів довіри» між соціальними групами в суспільстві. І саме в цьому закладена його інституційна природа» [358, с. 55-56]. Вірним бачиться підхід автора до аудиту як до суспільного інституту, зміст якого усвідомлюється за певними рівнями – процедурним та результативним.

У розвитку інституційної доктрини досить помітною здається робота В. М. Жука, в якій розкрито висхідні тенденції розвитку інституційних сегментів у сфері бухгалтерського обліку, їх взаємодія та взаємовплив. Дослідником також розглянута сутність інституційних елементів та на підставі дослідження Дж. Ходжсона узагальнено забезпечення за складовими інституту (формальна / неформальна, організаційна, державна / недержавна) з їх ідентифікацією у сфері бухгалтерського обліку [359; 360, с. 123, с. 140]. Кажучи про аудит В. М. Жук справедливо зазначає, що це «єдина система, яка бере витоки з обліку, процедурно базується на контролі й водночас є самостійним інститутом, що включає в себе і формальні «правила гри», й усі інші види інститутів» [361]. Переконливим представляється і дослідження Н. О. Лоханової щодо концепції інституціональних змін в обліковій системі, в якому, базуючись на позиції Д. Норта, автором виявлена проблематика функціонування формальних і неформальних інститутів у площині створення обмежень та стимулів,

та зосереджена увага на безсистемності змін інституціонального середовища (в системі обліку) [362, с. 17-21].

Цікавими, на наш погляд, є напрацювання Н. Г. Кондрашової, яка при розгляді інституціональної концепції за основними елементами (інститут, інституційне середовище, інституціональні механізми, інституціональні структури) [363, с. 13] запропонувала інституціональну модель аудиту, базисом якої є саме інституціональна концепція, тобто інститут аудиту, що функціонує в інституціональному середовищі [364, с. 209]. У цьому сенсі цілком доречним є розгляд інституціонального середовища на макро- та мікрорівні (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Взаємозв'язок складових інституціонального середовища аудиту

Джерело: розроблено на підставі [364, с. 209]

Г. Сиротюк та Л. Петришин децю в іншій площині досліджували інституційне середовище аудиторської діяльності – «як результат тісної взаємодії формальних і неформальних

інститутів» [365, с. 118]. Між тим не цілком зрозумілою здається позиція авторів стосовно ототожнення аудиторської діяльності з інституціональним середовищем. На наше переконання, незважаючи на притаманні цим поняттям інтеграційні властивості, це все ж таки різні речі. Інституціональне середовище, як елемент інституційного базису, скоріше є сукупністю об'єктивних та суб'єктивних умов, завдяки яким відбувається процес інституціоналізації аудиторської діяльності. Як інтегруючі поняття розглядає інститут аудиту та інституційне середовище В. В. Рядська [106, с. 91], і визначає разом з В. В. Панковим інституціональне середовище аудиторської діяльності як «...сукупність інститутів, норм та зовнішніх угод, а також визначених ними суспільних відносин, в межах яких здійснюється функціонування інституту аудиту» [366, с. 157]. Ю. В. Райта з'ясовує сутність понять «інституційне середовище», «інститут» у підприємницької діяльності в Україні та обґрунтовує саме у цій площині значимість неформальних інститутів в інституційному середовищі [367, с. 8]. В подібному напрямку досліджують інституційне середовище взаємодії влади і бізнесу С. Яроміч і О. Віденко, чия логіка здається прийнятною й у сфері аудиторського контролю [368, с. 35].

Підсумовуючи погляди дослідників у розкритті сутності елементів інституціоналізації (Додаток 3), узагальнимо зміст основних категорій інституціонального процесу в світлі вимог сучасного аудиторського контролю. Безперечно, визначальним напрямом дослідження є інституційний підхід, згідно з яким податковий аудит, як специфічний вид незалежного фінансового контролю, слід розглядати з інституціональних позицій, тобто, в сукупності та взаємодії прийнятих соціальних, правових, політичних, економічних процесів і факторів впливу в обумовлених межах. Саме завдяки такому підходу відбувається інституційне закріплення аудиторської діяльності в сфері оподаткування і в цілому прискорюється процес становлення та розвитку податкового аудиту. Підґрунтям такого підходу, звичайно, є праці основоположників інституціоналізму, таких як: Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Гамільтон, Д. Норт, Дж. Ходжсон та інших. З метою розкриття

сутності інституціональної парадигми спочатку слід усвідомити зміст ключових дефініцій «інститут» та «інституція», розкрити їх взаємозв'язок з іншими елементами. У цьому сенсі варто зазначити, що на сьогодні в наукових колах не існує однастайності у визначенні суті інституту, інституції, втім як і в осмисленні інших споріднених категорій. Можна припустити, що через відсутність закріплення термінологічного апарату на законодавчому рівні, у поглядах дослідників нерідко відбувається мікшування понять або їх ототожнення / синонімія чи підміна, що поступове веде до вихолощення їх змісту. Разом з тим найбільш часто дефініція «інститут» сучасниками тлумачиться в загальнішому контексті, як: суспільно-економічні відносини, що базуються на формальних і неформальних інституціях (О. В. Катигрובה, Н. В. Ким); сукупність законів, організацій, установ, в яких закріплено норми і звичаї (О. А. Петрик, В. В. Химинець, Г. А. Чекавинская, Г. В. Колодко, Н. Д. Дроздов, В. Д. Базилевич, А. О. Маслов); сукупність концепцій, норм, правил і стандартів, що регулюють певні відносини (Н. Г. Кондрашова, Н. В. Фабисович, Г. В. Сиротюк, Л. П. Петришин, В. В. Панков, Н. В. Акаємова), а також відносини та організація процесу, в якому здійснюються відносини (Н. В. Ким); або в вузькому контексті – як сукупність правил / норм, що впорядковують взаємодію між людьми (Н. М. Ільченко, А. Є. Шастітко, О. С. Петренко, О. В. Іншаков, Ю. В. Райта, Я. В. Олійник, Д. С. Львов). З наведеного видно, що низка дослідників занадто узагальнює трактування дефініції «інститут», яке призводить до змістовної плутанини понятійних категорій та ситуації, коли інститутом можна назвати більшість процесів, дій, структур, які функціонують у соціумі. Разом з цим не можна не помітити, що інститут, як поняття, містить два ключових семантичних компонента – закон / норма і установа / організація. Адекватне розкриття сутності інституту залежить і від визначення схожої дефініції «інституція» та розуміння їх взаємозалежності.

На сьогодні інституція, як поняття, теж тлумачиться неоднозначно, досить абстрактно та переважно як певне обмеження

у вигляді норм, стандартів, традицій, звичок, що спрямовують відносини у будь-якій сфері суспільного життя (Норд Даглас, В. Гамільтон, Ю. Ольсевич, Б. В. Корнейчук, О. Л. Яременко, Р. Пустовійт, Г. А. Чекавинская), і законів – регуляторів суспільних явищ (Дж. Коммонс, О. В. Катигрובה). Слід зауважити, що в більшості визначень простежується тотожність семантичних пар: «інституції / інститути – сукупність правил, норм, законів», у зв'язку з чим досить складно признати методологічну коректність таких формулювань. Одне не викликає сумніву, що на даний час у сфері інституціоналізації контролю досліджень явно недостатньо, що уможливило подальший науковий пошук.

Щодо сучасного осмислення елементів інституціоналізму найбільш прийнятною до власної позиції представляється точка зору дослідників О. В. Иншакова та Д. П. Фролова, В. В. Панкова, Г. М. Давидова та О. А. Петрик. Саме приймаючи за основу логіку їх напрацювань, враховуючи етимологічний генезис та ретроспективний підхід у дослідженні теоретико-практичних засад інституціоналізації незалежного фінансового контролю, позначимо особисте розуміння основних дефініцій інституційної парадигми податкового аудиту, передумов та тенденцій її розвитку.

Формування податкового аудиту в умовах інституційних перетворень представимо за певними етапами (рис. 3.2).

Зазначені на рис. 3.2 фактори зовнішнього середовища контролю як вихідні передумови вплинули на появу специфічних потреб держави в цілому і суб'єктів господарювання зокрема, з унаочненням (візуалізацією) їх загальної мети та цільових орієнтирів. Взаємовідносини та зв'язки всіх учасників контрольного процесу обумовили необхідність контрольних дій незалежних фахівців у сфері оподаткування, їх поступову реалізацію (на початковому етапі – спонтанно, на рівні професійної інтуїції). Згодом у процесі накопичення практичного досвіду, аналізу соціально-економічних факторів та соціальної взаємодії у контрольному середовищі утворилися за певним упорядкуванням правила, навички, дії, тобто відбулося становлення інституцій (від лат. «*institutio*» – пристрій, спосіб дії, настанова,

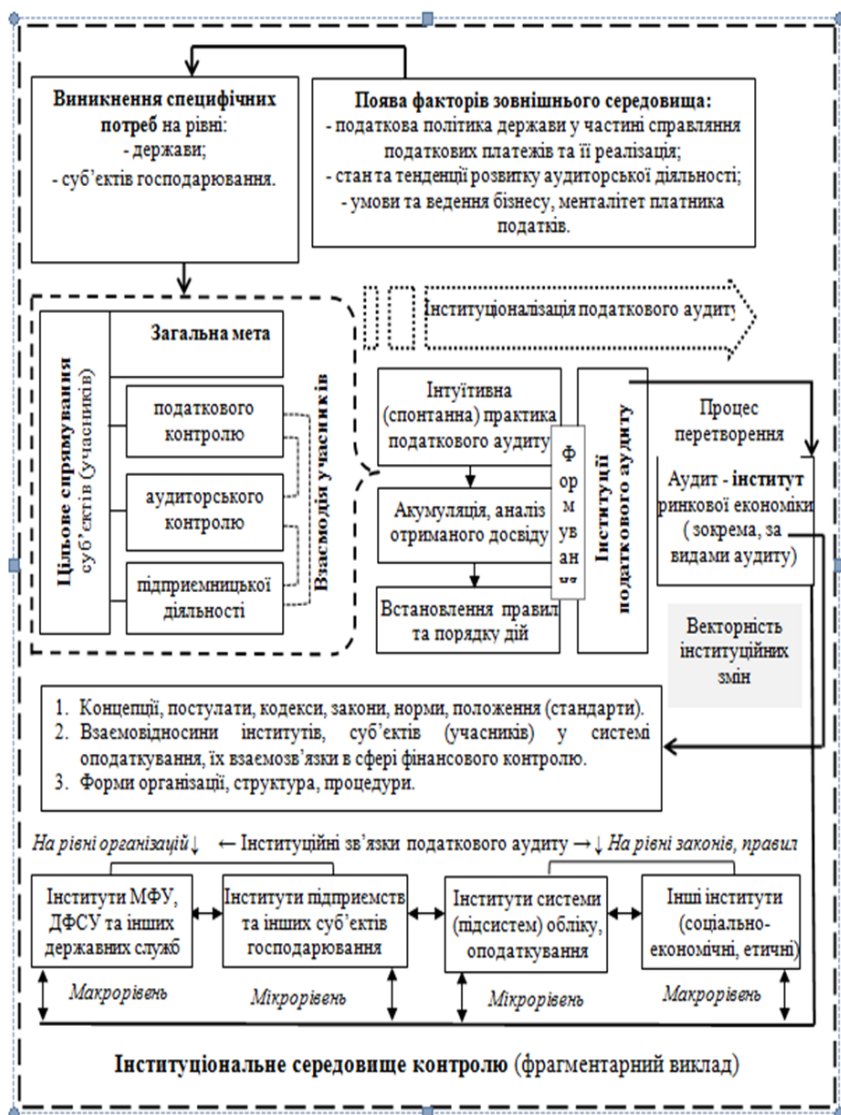


Рис. 3.2. Модель поетапної інституціоналізації податкового аудиту

Джерело: розроблено автором

вчення, вказівка). На наше переконання, інституціями податкового аудиту можна назвати соціально прийняті стійкі навички, правила, порядок дій / взаємодій суб'єктів (учасників) та інші соціально-економічні чинники, згідно яких здійснюється незалежний контрольний процес у сфері оподаткування за певними формою та способом організації. Не завжди, а лише при наявності відповідних умов (наприклад, у разі потреби законодавчого закріплення окремих норм, правил, дій) відбувається інституційне перетворення – трансформація інституції в інститут. При певних же обставинах спостерігається і зворотній зв'язок (інститут → інституція), хоча в процесі інституціонального розвитку контролю цілком ймовірна і різна комбінаторика зв'язків (інститут ↔ інституція). У цьому сенсі інститутом (від лат. «institutum» – устрій, організація, установлення, установа) можна вважати законодавчо регламентовану структуру – закріплену інституцію, яка соціально узгоджена більшістю учасників інституційного процесу. Переконливими здаються визначення інститутів «як твердих структур, які на відміну від «м'яких» інституцій, тільки «затвердівши» в соціальних структурах організацій, передаються і зберігаються» [347, с. 10], та обґрунтування еволюційної ролі інститутів, за допомогою яких реалізуються інституції. Також представляються умотивованими уявлення інститутів як системи соціальних правил і норм взаємодії агентів, об'єднаних в стійку структуру [347, с. 10], та судження стосовно того, що інституції зменшують невизначеність за допомогою структурування, а інститути зменшують та знімають невизначеність, і саме в цьому полягає функція інститутів [369]. Не можна не відмітити плідність напрацювань О. А. Петрик, в яких автор досліджує аудит як інститут ринкової економіки в тривимірній площині: наука, професійна діяльність, напрям підготовки фахівців. У цьому контексті аудит розглядається не в жорстких смислових рамках дефініції, а в узагальненому вигляді – як вся аудиторська діяльність, відповідно інститут аудиту досліджується в парадигмі інституціоналізації аудиторської діяльності. О. А. Петрик наголошує, що в нашій країні інститут аудиту успішно пройшов своє

становлення і потребує подальшого вдосконалення [370, с. 52], та звертає увагу на унікальність його формування, «яка полягає в комбінації елементів державного регулювання і саморегулювання з боку професійних об'єднань, а також внутрішніх регламентів суб'єктів господарювання (аудиторських фірм і їх клієнтів)» [370, с. 47], з чим не можна не погодитися. Поряд з цим на сьогодні в цілому поза увагою дослідників залишаються питання інституційного становлення і розвитку такої значимої складової аудиторської діяльності як податковий аудит.

На наше переконання, саме податковий аудит має стати тим інститутом, який врівноважить відносини основних учасників контрольного процесу в області оподаткування (фіскальних органів, платників податків та незалежних спеціалістів – аудиторів), гармонізує їх інтереси та функції, враховуючи специфіку цих стосунків – їх інтеграційну та уніфікаційну сприйнятливість. Впевнені, що інституалізація податкового аудиту в ієрархії вже сформованого інституту аудиту повинна відбуватися на теренах національної ідеї розвитку аудиторської діяльності шляхом модифікації концепцій, нормативно-правового забезпечення, структурних та організаційних змін аудиту, інституційних зв'язків (на рівні організацій чи в контексті трансформації законів, норм, положень /правил), або створення нових інституціональних моделей.

3.2. Аналіз інституційних вимог до фахівців фінансового контролю в сфері оподаткування

При дослідженні інституційного розвитку податкового аудиту на перших етапах його становлення насамперед варто звернути увагу на специфіку взаємодії фахівців незалежного аудиту (при виконанні завдань у сфері оподаткування) і органів податкового контролю, та на підставі порівняльного аналізу вирішити проблематику їх гармонійного співіснування в сучасному інституціональному середовищі з урахуванням економічних,

соціальних, етичних та інших чинників. Поряд з цим слід зауважити, що наріжним каменем у нашому дослідженні є один із основних способів здійснення контролю в сфері оподаткування – це документальна перевірка своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, дотримання валютного та іншого законодавства, тому саме через призму її виконання важливо розкрити характерні риси учасників контрольного процесу (перш за все з точки зору їх кваліфікаційних умов та професійних компетенцій).

Спочатку доцільно розглянути структурні компоненти апарату ДФС України, функціонування яких прямо чи опосередковано пов'язано з процесом здійснення податкового контролю одним із способів – шляхом проведення документальних перевірок платників податків (рис. 3.3).

Так на локальному рівні, тобто на рівні повноважень Об'єднаних державних податкових інспекцій (ОДПІ) відповідних областей та державних податкових інспекцій (ДПІ) у районах обласних центрів фахівцями з 01.01.2017 р. не здійснюються документальні перевірки платників податків, проте на підставі вимог ст. 19¹ ПКУ [58] виконуються інші функціональні завдання, результати яких, безумовно, формують певний інформаційний базис для структур ДФС обласного рівня щодо виконання податкових перевірок.

До таких завдань ДПІ податковим законодавством віднесено: сервісне обслуговування платників податків; реєстрація та ведення обліку платників податків і платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; формування, ведення Державного реєстру фізичних осіб, Єдиного банку даних про платників податків-юридичних осіб, законодавчо встановлених реєстрів; виконання інших нормативно визначених функцій сервісного обслуговування платників податків [58]. Відповідно до вимог ст. 19¹, 19² ПКУ контрольно-перевірочна робота закріплена виключно за контролюючими органами обласного та центрального рівнів. За центральним органом виконавчої влади в частині реалізації податкової та митної політики

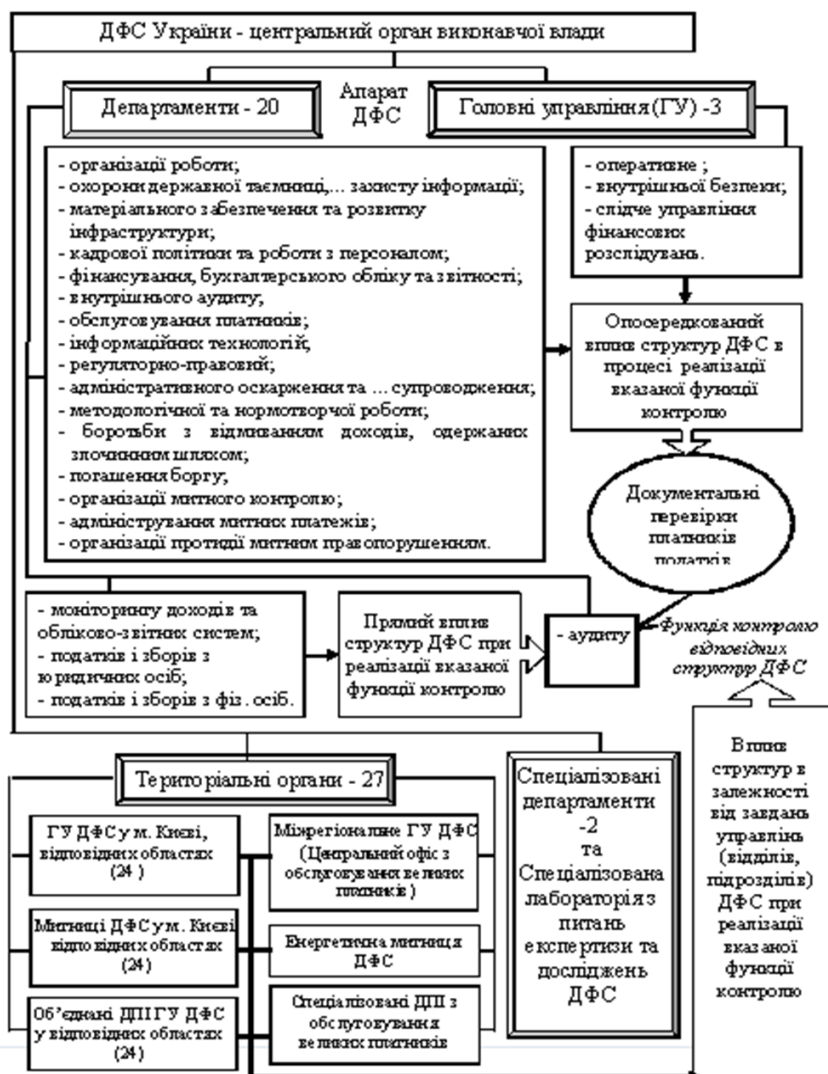


Рис. 3.3. Функціональний взаємозв'язок структурних компонентів ДФС України в контрольному процесі документальних перевірок

Джерело: розроблено на підставі [60]

держави закріплені такі головні функції, як: координація діяльності контролюючих органів (пп. 19².1.1 п. 19².1 ст. 19² ПКУ); прогноз, аналіз надходжень податкових платежів, вивчення впливу факторів на величину надходжень, надання узагальнюючих податкових консультацій та пропозицій щодо збільшення обсягу податкових платежів та зменшення втрат бюджету (пп. 19².1.3, 19².1.5 п. 19².1 ст. 19² ПКУ); узагальнення практики застосування законодавства у сфері оподаткування (пп. 19².1.4 п. 19².1 ст. 19² ПКУ) та деякі інші функції [58]. Резюмуючи призначення контролюючих органів центрального рівня, слід зауважити, що в цілому вони опосередковано впливають на перевірочну діяльність органів обласного рівня (шляхом проведення аналізу, моніторингу, консультування та інших заходів). Разом з цим доречно відмітити, що відповідно до Наказу ДФС України №856 від 12.10.2016 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи» до проведення документальних перевірок, які здійснюють посадові особи відповідних структурних підрозділів головних управлінь ДФС України в областях, м. Києві, Офісу великих платників податків ДФС України (підрозділи: аудиту; податків і зборів з фізичних осіб) можуть залучатись посадові особи підрозділів: інформаційних технологій; погашення боргу; митниць ДФС України, експерти Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень ДФС України, а до супроводження та інформаційно-аналітичного забезпечення проведення таких перевірок – посадові особи підрозділів територіальних органів ДФС України [371].

У цьому сенсі представляється доречним виділити низку функціональних завдань, пов'язаних з виконанням перевірок платників податків контролюючими органами обласного рівня (табл. 3.1).

Після розгляду структурних компонентів ДФС України та їх функціональних завдань з різним ступенем впливу на податкові

Таблиця 3.1

Матриця ступеню впливу контрольних функцій на податкове адміністрування в частині проведення документальних перевірок платників податків

ПКУ (підпункт, пункт, стаття)	Функція адміністрування податкових платежів у частині проведення перевірок платників податків	Прямий вплив	Непрямий вплив	
			Високий ступінь	Низький ступінь
01	Ступінь впливу окремих функцій	03	04	05
п. 19 ¹ .1.2 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Контроль за своєчасністю подання податкової звітності, своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податкових платежів	+		
	Контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті	+		
	Контроль за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу	+		
п. 19 ¹ .1.4 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Контроль за дотриманням вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів	+		
	Контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків, розрахункових операцій	+		
	Контроль за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів	+		
п. 19 ¹ .1.6 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Контроль за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ	+		
п. 19 ¹ .1.7 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Реєстрація та ведення обліку платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, диференціація платників податків;		+	

Закінчення таблиці 3.1

ПКУ (підпункт, пункт, стаття)	Функція адміністрування податкових платежів у частині проведення перевірок платників податків	Прямий вплив	Непрямий вплив	
			Високий	Низький
01	Ступінь впливу окремих функцій	03	04	05
п.п. 19 ¹ .1.28 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	02 Консультування, надання інформаційно-довідкових послуг з питань податкового та іншого законодавства			+
п.п. 19 ¹ .1.14 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації піддакцизних товарів, їх цільового використання	+		
п.п. 19 ¹ .1.15	Контроль за прийняттям декларацій про	+		
п.п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	максимальні роздрібні ціни на піддакцизні товари (продукцію), та узагальненням відомостей у деклараціях			
п.п. 19 ¹ .1.25 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Надання пропозицій щодо нормативно-правових актів з питань, що належать до компетенції органів			+
п.п. 19 ¹ .1.29 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики			+
п.п. 19 ¹ .1.31 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Надання центральному органу виконавчої влади узагальнену практику застосування законодавства з питань оподаткування, сплати єдиного внеску			+
п.п. 19 ¹ .1.35 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Вживання заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом		+	
п.п. 19 ¹ .1.46 п. 19 ¹ .1 ст. 19 ¹	Використання податкової інформації з інформаційно-телекомунікаційних систем та інших джерел в порядку та спосіб за нормами ПКУ	+		

Джерело: складено на підставі [58]

перевірки видається доцільним дослідити ключові умови вступу до ДФС України осіб, які претендують на зайняття посад фахівців державного податкового контролю.

Посадовою особою ДФС України може бути особа, яка має вищу освіту за фахом, відповідає встановленим кваліфікаційним вимогам – загальним (ст. 20 Закону України «Про державну службу») [372] і спеціальним (Порядок визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В») [373], та яка призначена на посаду як переможець конкурсу (Порядок проведення конкурсу на зайняття посад державної служби) [374]. Поряд з цим для особи, яка вперше призначається на посаду державного службовця, обов'язково встановлюється випробування строком до шести місяців (ст. 35 Закону України «Про державну службу») [372].

Своєчасним на даному етапі здається виявлення специфіки інституційних умов вступу осіб на державну службу для виконання податкового контролю (табл. 3.2) та зіставлення цих умов з умовами, які пред'являються до фахівців у сфері незалежного аудиторського контролю.

З метою виконання своїх обов'язків державний службовець згідно зі ст. 8, 18, 48 Закону України «Про державну службу» протягом проходження служби постійно підвищує рівень професійної компетентності (наприклад, у вигляді стажування за порядком, визначеним центральним органом виконавчої влади) та не рідше одного разу на три роки підвищує кваліфікацію шляхом професійного навчання. Організація таких заходів забезпечується службою управління персоналом [372]. Крім того щороку якість результатів діяльності фахівців оцінюється (безпосередньо керівниками – категорії «Б», «В»; суб'єктами призначення – категорія «А») в сфері державного податкового контролю на підставі показників ефективності, перевіряється дотримання ними правил етичної поведінки і вимог законодавства у сфері запобігання корупції (Типовий порядок проведення оцінювання результатів діяльності державних службовців затверджується Кабінетом Міністрів України), після чого застосовуються

Таблиця 3.2

Специфіка вступу осіб на посади до ДФС України: інституційні вимоги

Вимоги за критеріями	Опис вимог до посадової особи ДФС України [Нормативне джерело]		
	Категорія А	Категорія Б	Категорія В
01	02	03	04
Загальні вимоги:	ст. 19 Закону України « Про державну службу [372]		
Освіта	Вища освіта за фахом [372]		Бакалавр, молодший бакалавр [372]
Магістр [372]			
Віковий ценз	Не більш шістдесятип'ятирічного віку [372]		
Загальний стаж роботи	Не менше семи років [372]		Не потребує
Утому числі на посадах певних категорій	Не менш трьох років (за визначеними умовами), ст. 20 [372]	Не менше двох або одного року (за визначеними умовами) ст. 20 [372]	Не потребує
Спеціальні вимоги:	[375]	[373, 376]	
Знання законодавства	Конституція України, Закон України «Про державну службу», Закон України «Про запобігання корупції»		
	Закони України «Про Кабінет Міністрів України», «Про центральні органи виконавчої влади», та інше законодавство, що регулює діяльність о державного органу та/або його апарату	Не потребує	

Продовження таблиці 3.2

Вимоги за критеріями	Опис вимог до посадової особи ДФС України [Нормативне джерело]		
	Категорія А	Категорія Б	Категорія В
01	02	03	04
Професійні компетенції та знання	Відповідно до посади з урахуванням вимог спеціальних законів		
	Перелік професійних компетенцій для спеціалістів у сфері перевіркової роботи (зокрема, Департаменту аудиту, код 14) у відповідності до Наказу від 16.08.2016р. за №708 ДФС України «Про визначення спеціальних вимог» [376]		
Загальні компетенції, які можна віднести до спеціальних вимог (тезисний виклад)	Наявність лідерських навичок. Вміння приймати ефективні рішення. Комунікації та взаємодія. Управління змінами. Управління організацією та персоналом.	Перелік професійних та етичних компетенцій за Переліком, визначеним Наказом №708 16.08.2016р. ДФС України [376]	Лідерство. Прийняття ефективних рішень. Комунікації та взаємодія. Впровадження змін. Управління організацією роботи та персоналом.
	Принциповість, рішучість і вимогливість під час прийняття рішень. Спрямованість на служіння суспільству. Неупередженість. Інноваційність.	Аналітичні здібності. Дисципліна. Дипломатичність та гнучкість. Незалежність.	Якісне виконання поставлених завдань. Командна робота та взаємодія. Сприйняття змін. Технічні вміння.
Особистісні компетенції	Захист національних інтересів.	Відповідальність. Самостійність в роботі. Уважність до деталей. Наполегливість.	
	Вміння працювати в стресових ситуаціях. Системність, самоорганізація та саморозвиток.	Ініціативність. Креативність. Орієнтація на обслуговування.	

Закінчення таблиці 3.2

Вимоги за критеріями	Опис вимог до посадової особи ДФС України [Нормативне джерело]		
	Категорія А	Категорія Б	Категорія В
01	02	03	04
Управління публічними фінансами	Знання основ бюджетного законодавства, системи державного контролю у сфері публічних фінансів.	Не потребує	Не потребує
Робота з інформацією	Знання основ законодавства про інформацію. Вміння працювати в умовах електронного урядування.	Не потребує	Не потребує
Окремі обмеження	<p>На державну службу не може вступити особа, яка:</p> <ul style="list-style-type: none"> - визнана недієдатною або дієдатність якої обмежена; - має судимість за вчинення умисного злочину, якщо така судимість не погашена або не знята в установленому законом порядку; - піддавалася адміністративному стягненню за корупційне або пов'язане з корупцією правопорушення – протягом трьох років з дня набрання відповідним рішенням суду законної сили; - підпадає під заборону, встановлену Законом України «Про очищення влади». 		

Джерело: складено на підставі [372-376]

певні заходи згідно вимог ст. 44 Закону України «Про державну службу» [372].

Для зіставлення вимог до фахівців контролю в сфері оподаткування наведемо деякі аспекти регламентації, які притаманні незалежній аудиторській діяльності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Вимоги до фахівців аудиторської діяльності:
інституційний аспект**

Вимоги за критеріями	Опис вимог до аудитора, [Нормативне джерело]
Освіта	Вища економічна (або юридична) [59], але не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра [377]
Віковий ценз	Не обмежено
Досвід роботи	Не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтеря, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора
Кваліфікаційна придатність	Сертифікація, тобто визначення кваліфікаційної придатності аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України (АПУ), підсумком якої є сертифікат, що отримується після успішного складання іспиту за програмою, затвердженою АПУ. Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років, продовження строку його дії здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому АПУ [59]
Знання законодавства	Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, Закони України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», «Про аудиторську діяльність» та інші нормативно-правові акти [59]
Обмеження	Забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав [59] Аудитором не може бути особа, яка має не погашену або не зняту судимість за вчинення злочину або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення [59] Забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки чи пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб [59]

Джерело: узагальнено автором на підставі [59, 377]

У рамках управління аудиторською діяльністю АПУ відповідно до ст. 12 Закону України «Про аудиторську діяльність» здійснює контроль за дотриманням аудиторами / аудиторськими фірмами законодавчих вимог та норм професійної етики; заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок; контроль за якістю аудиторських послуг [59]. Так, з метою забезпечення високої якості аудиторських послуг та адаптації правового регулювання аудиторської діяльності в Україні до норм Європейського Союзу набрало чинності Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України (підстава: рішення АПУ в останній редакції від 29.06.2017 р., № 347/11), за яким аудитори мають право отримати свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань на підставі рішення АПУ відповідно до поданих документів [378]. З цього приводу не можна не відмітити напрацювання окремих дослідників щодо підвищення якості не тільки аудиторських послуг, але і всієї системи фінансового контролю. Так, І. В. Більботенко пропонує створити асоційований Центр якості аудиту, який виступить ланкою, що з'єднає між собою аудиторські компанії (у тому числі, представники аудиторських компаній «Великої четвірки», оскільки саме вони формують політику розвитку аудиту в світі), замовників аудиторських послуг, регуляторні органи (зокрема, ДФС України – центральний орган виконавчої влади України), користувачів фінансової звітності, наукові і навчальні заходи, професійні організації фахівців у галузі обліку та аудиту (САУ, ФПБАУ, РНБА, УАСБА). До того ж дослідниця підкреслює, що якраз такі організації спрямовані на об'єднання зусиль фахівців щодо сприяння реформуванню обліку та аудиту, удосконаленню податкового законодавства та в цілому захисту інтересів своїх членів [379, с. 208].

Узагальнюючи вищевикладене, зосередимо увагу на таких факторах.

1. В апараті ДФС України структури центрального рівня – Департамент аудиту, Департамент податків і зборів з юридичних осіб, Департамент податків і зборів з фізичних осіб – здійснюють

контроль за організацією роботи територіальних органів ДФС України стосовно своєчасності, повноти нарахування та сплати податкових платежів. В системі податкового контролю безпосередню участь при здійсненні документальних перевірок платників податків приймають Головні управління (ГУ) ДФС України відповідних областей, до структури яких входять Управління аудиту (зокрема, їх відділи: перевірок платників основних галузей економіки; перевірок фінансових операцій; перевірок з окремих питань; перевірок ризикових платників; та інші). Втім на реалізацію їх функціональних завдань прямо впливає діяльність Управлінь податків і зборів з юридичних осіб (зокрема, їх відділів: адміністрування податку на прибуток; адміністрування ПДВ; та інших), Управлінь податків і зборів з фізичних осіб (зокрема, їх відділів: адміністрування податку на доходи фізичних осіб...; адміністрування єдиного внеску; адміністрування майнових податків і зборів з фізичних осіб; контрольно-перевірочної роботи; та інших). у частині проведення камеральних перевірок. Підсумовуючи, зазначимо, що проведення огляду функціонування окремих структур ДФС України дозволило виявити доцільність їх оптимізації (в частині кадрового забезпечення, функціонального навантаження державних службовців, інших державних витрат) шляхом залучення до документальних перевірок платників податків фахівців-практиків незалежного фінансового контролю (у вигляді проведення ними самостійних перевірок), але, звичайно, тільки за умови інституційних змін фінансового контролю у сфері оподаткування.

2. В рамках вищевказаної пропозиції зіставлення кваліфікаційного рівня, професійних компетенцій та інших інституційних умов, які пред'являються до спеціалістів перевірочної роботи в галузі державного і недержавного (аудиторського) податкового контролю дозволяє виявити як тотожність, так і певну специфіку цих вимог. Подібними можна вважати визначальні критерії освіти, за якими спеціалісти перевірочної роботи зобов'язані мати вищу освіту в галузях економіки, фінансів. Проте, враховуючи інтеграційні властивості контролю у сфері оподаткування,

уявляється важливим на інституційному рівні більш детально визначати фахові умови. Так спеціаліст фінансового контролю (державного чи недержавного) окрім базових економічних знань зобов'язаний мати ґрунтовні знання не тільки в сфері обліку (за його підсистемами) та контролю (за видами), але і в частині засвоєння теоретичних, організаційних та практичних засад податкової політики (зокрема, податкової системи за її елементами), що обов'язково має позначитися на змісті циклу професійної та практичної підготовки магістрів / бакалаврів відповідного напрямку підготовки. Саме така універсальність знань дозволить випускникам освоїти такі споріднені професії, як-то: аудитор, податковий / фінансовий інспектор, податковий консультант, внутрішній ревизор / контролер та інші. У цьому сенсі заслуговує уваги рішення «Про внесення змін до Положення про сертифікацію аудиторів» № 338/10 від 26.01.2017р., прийняте АПУ згідно концепції її діяльності на 2016 -2017 роки, з метою гармонізації національного законодавства у сфері аудиторської діяльності та приведення його у відповідність до європейських стандартів, на підставі якого встановлюються: перелік дисциплін з аудиту та суміжних з ним галузей – з бухгалтерського обліку, фінансів та інформаційних технологій, основ економіки та управління, права і оподаткування, знаннями з яких повинен володіти сертифікований фахівець-аудитор; вимоги до повної вищої економічної освіти – не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра [377].

Відмінність у підході до вікового цензу не є принциповою в розкритті концепції цього дослідження. Наявність вікового обмеження для державних службовців, на наш погляд, пов'язано з особливим ставленням депутатського корпусу щодо перебування на державній службі. Між тим не можна не відмітити, що питання вікового цензу державних службовців в нашій країні є досить дискусійним і на теперішній час. Так ряд експертів, посилаючись на міжнародний досвід, зазначає, що в європейських країнах по-різному підходять до вирішення проблеми граничного віку на державній службі (одні встановлюють мінімальний

вік, другі – максимальний, треті – мінімальний і максимальний або взагалі не встановлюють). Поряд з цим експерти справедливо відзначають, що Конституція України не передбачає обмежень, пов'язаних з реалізацією права на працю в цілому, та вважають, що більш послідовною реалізацією ідеї усунення дискримінаційних положень у сфері регулювання професійної діяльності чиновників є повне скасування для них граничного віку перебування на державній службі [380].

Якщо порівняти вимоги стосовно досвіду роботи фахівців перевіркою роботи в сфері оподаткування, то слід виділити деякі особливості. Так, в аудиторській діяльності акцентується увага на обов'язковості безперервного трирічного досвіду виконавця аудиторської перевірки на відповідних посадах (ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента /помічника аудитора) на відміну від вимог, які встановлюються до спеціалістів податкового контролю – ревізорів-інспекторів, інспекторів. Специфічні умови щодо стажу роботи встановлюються тільки для державних службовців категорій «А», «Б», які претендують на керівні посади державних органів та їх структурних підрозділів. Це вказує на те, що на законодавчому рівні перевіркою роботи в сфері оподаткування може здійснюватися тільки фахівцями-практиками незалежного фінансового контролю (аудиту), та спеціалістами державного податкового контролю (як з досвідом так і без досвіду роботи фінансово – економічного спрямування, зокрема в сфері обліку та контролю).

Наступним кроком у співставленні фахових вимог до виконавців перевіркою роботи є розкриття їх кваліфікаційної придатності. У сфері аудиторської діяльності кваліфікаційна відповідність підтверджується сертифікатом про присвоєння кваліфікації аудитора на підставі рішення АПУ за результатами успішного складання письмового іспиту (за двома етапами). При цьому на офіційному сайті АПУ постійно оприлюднюється Програма підготовки до такого іспиту, що позитивно впливає на інформаційну обізнаність зацікавлених осіб – кандидатів. Огляд програмних питань дозволив переконатися в тому, що

вимоги до знань і навиків фахівців висуваються значні, досить різноманітні, дотримання яких дозволить у перспективі охоплювати весь спектр аудиторської діяльності. Так з метою успішного вирішення завдань іспиту (тестових – не менш 70 балів; ситуаційних й практики аудиту – не менш 60 балів) кандидати повинні на достатньому професійному рівні володіти знаннями та практичними навиками за такими напрямками підготовки, як-то: аудит, бухгалтерський облік та фінансова звітність, управлінський облік, основи фінансів підприємств, окремі питання економіки підприємницької діяльності, оподаткування, господарське право (за змістовною деталізацією, яка наведена в Програмі підготовки до складання кваліфікаційного іспиту для одержання сертифіката аудитора України). Не викликає сумніву, що створені АПУ умови для отримання сертифікату аудитора «унеможливають випадковість та відносну простоту його отримання» [381, с. 408].

Все зазначене вище показує, що в нашій країні сертифікований аудитор визначально є фахівцем-практиком з достатнім теоретичним рівнем професійної підготовки не тільки в сфері традиційного аудиту, але і в схожих галузях економіки, зокрема, у сфері оподаткування. На жаль, подібне твердження не можна поширити на вихідну кваліфікаційну придатність спеціалістів перевіркової роботи (як правило, державних службовців категорії «В») у системі державного податкового контролю через низку існуючих загальних чинників, як-то: неповна вища освіта; вікове обмеження; необов'язковість досвіду роботи відповідного спрямування. Втім спеціальні вимоги відносно професійних компетенцій до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В» в органах ДФС України, потребують більш детального розкриття. Річ в тому, що до таких фахівців перевіркової роботи (зокрема, фахівців управління аудиту та його відповідних структурних відділів, згідно з Організаційною структурою, затвердженою наказом ДФС України «Про скорочення чисельності та введення в дію Структури апарату Державної фіскальної служби України» від 30.12.2015р. № 1022)

пред'являються спеціальні вимоги, якими визначально передбачена наявність не тільки професійних знань, але і вмінь (навичок) широкого діапазону в області: норм права (у тому числі, конституційного); податкового, митного, валютного законодавства України; бухгалтерського та бюджетного обліку; фінансового контролю за його видами; аналізу міжнародних і внутрішньодержавних правових актів, та в сфері діяльності ДФС України [376]. Проте такий нормативний виклад не викликає впевненості щодо гармонійної кореляції спеціальних вимог з загальними до осіб, які претендують на зайняття посад рівня «ревізор-інспектор», «інспектор» управління аудиту (його відповідних структурних відділів) в органах ДФС України. До того ж огляд питань до іспиту (тестування), перелік яких публікується у відповідних друкованих засобах масової інформації (ЗМІ) та / або розміщується на офіційному веб-порталі ДФС України для ознайомлення учасників конкурсу – кандидатів на посади державних службовців, дозволяє переконатися в тому, що під час іспиту перевіряються знання в рамках визначеного законодавства: Конституції України, ПКУ, Митного кодексу України, Закону України «Про державну службу», Закону України «Про запобігання корупції». При цьому для всіх учасників конкурсу в системі ДФС України розповсюджується єдиний прозорий інформаційний доступ у частині вимог до знань цього законодавства – це оприлюднення / публікація питань / тестів. Однак у частині вимог до професійних компетенцій (знань спеціального законодавства та вмінь / навичок у межах функціональних повноважень) кандидатів на посади державних службовців структурних підрозділів управлінь (зокрема, відділів перевірок платників основних галузей економіки, перевірок ризикових платників, перевірок з окремих питань та інших) в конкурсному процесі ДФС України не існує єдиного уніфікованого підходу (як при розробці тестових питань / завдань, так і при їх розміщенні / оприлюдненні). Такий стан речей ставить під сумнів повну реалізацію всіх спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад категорій «Б» і «В» в органах ДФС України, та достатність перевірки їх професій-

ної компетенції в межах посадових повноважень, що вказує на наявність проблемних аспектів прозорості конкурсного процесу, та в цілому унаочнює доцільність інституційних змін.

Що стосується підвищення професійного рівня посадових осіб ДФС України в процесі виконання своїх функцій, удосконалення організації їх діяльності, то це є обов'язком службовця відповідно ст. 8 Закону України «Про державну службу» [372]. З метою успішної реалізації такого обов'язку на законодавчому рівні передбачено періодичне оцінювання якості виконання робіт на підставі показників ефективності, за результатами якого визначається необхідність у спеціальному навчанні, створюються умови для підвищення рівня професійної компетентності (по індивідуальній програмі) та кваліфікації державного службовця шляхом проведення постійного навчання за рахунок коштів державного бюджету чи інших джерел, на робочому місці та через систему підготовки, перепідготовки, спеціалізації та підвищення кваліфікації в навчальних закладах, установах, які мають право надавати освітні послуги (ст. 44, 48, 49 Закону України «Про державну службу»). При цьому підвищення рівня професійної компетентності державних службовців може здійснюватися у формі стажування (з відривом від служби строком від одного до шести місяців на іншій посаді державної служби в іншому державному органі або за кордоном) та в цілому проводиться протягом проходження служби, а підвищення кваліфікації – не рідше одного разу на три роки [372].

Отже, аналіз вищевказаних законодавчих та інших нормативно-правових актів дозволив упевнитися в тому, що в процесі здійснення фінансового контролю в сфері оподаткування (державного і недержавного) передбачено постійне підвищення професійного рівня (в тому числі: кваліфікацій, професійних та етичних компетенцій) фахівців на основі проведення певних заходів. У цьому сенсі найбільш проблематичним представляється не стільки декларування таких заходів, скільки їх якісне практичне виконання на підставі сутнісного, а не формального підходу.

Разом з цим доречно звернути увагу на поширені нині в суспільстві судження щодо співставлення професійного рівня незалежних аудиторів та державних інспекторів в системі фінансового контролю. Так, деякі дослідники вважають аудиторів «фахівцями найвищого класу» [382], «висококваліфікованими фахівцями в сегменті бухгалтерського обліку та оподаткування» [42, с. 46] та відмічають «суттєву різницю професійних рівнів аудиторів незалежних аудиторських фірм та державної податкової служби на користь перших» та пояснюють це «постійним підвищенням кваліфікаційного рівня незалежних аудиторів для того, щоб користуватись попитом на ринку аудиторських послуг» [383]. Інші спеціалісти зазначають, що в сфері податкового контролю є очевидними «непрофесійна поведінка та недосконалі, часом застарілі інструменти та підходи податківців, брак знань та досвіду» [384], та наголошують на доцільності розробки «комплексної програми переозброєння ... податківців» [385]. Такої же думки дотримуються і ряд фахівців, які вважають, що непрофесіоналізм фіскальних органів при проведенні податкових перевірок полягає «у низькому рівні професійних знань та відсутності їх оновлення» [386], та в цілому незадовільно оцінюють роботу державних органів [387].

За опитуванням 1000 респондентів з усіх регіонів і різних типів населених пунктів у віці 18-55 років, яке проведене дослідницькою компанією TNS на замовлення Проектного офісу Національної ради реформ, встановлено низький рівень довіри до фіскальних органів – лише 17 % громадян довіряють співробітникам ДФС України [388]. Це може свідчити і про те, що велика частина суспільства не довіряє професійному рівню державних контролюючих органів.

Окремо варто розглянути інституційні умови взаємодії фахівців контролю в сфері оподаткування та практичні реалії таких відносин на сучасному етапі.

Спроба встановити тісні функціональні зв'язки між незалежними аудиторами та податковими органами була розпочата ще в 2011 році шляхом укладання Генеральної Угоди про співро-

бітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011р. [92]. Можна сказати, що на даному етапі зазначені сторони контрольного процесу упевнилися в необхідності співпраці, координації певних контрольних дій в системі оподаткування, і в цьому сенсі доречність та своєчасність укладеної угоди не викликає сумніву. Декларування основних засад удосконалення адміністрування податків, принципів та напрямків взаємодії сторін, заходів і форм реалізації здійснено для імплементації головної мети Угоди – створення сприятливих податкових умов для розвитку підприємницької діяльності, контроль за додержанням податкового законодавства [92]. Але, на жаль, проголошені наміри так і залишилися нереалізованими на сьогодні. Ймовірно це сталося через неоднозначне розуміння цілей зацікавлених сторін і способів їх досягнення, половинчастого виконання поставлених завдань, та в цілому, можливо, із-за відсутності єдиного розробленого інструментарію, необхідного для реалізації головної мети. Втім варто зазначити, що на початковому етапі для реалізації Угоди уповноваженими фахівцями АПУ були визначені конкретні значимі дії, які увійшли до складу Плану заходів з виконання Стратегії діяльності Аудиторської палати України на 2012 – 2017 роки, затвердженому рішенням АПУ № 260/7 від 01.11.2012 р. [389].

Комплекс заходів АПУ з реалізації Генеральної Угоди наведено в табл. 3.4.

Огляд задекларованих заходів показав, що деякі з них є і досі злободенними, інші – підлягають переосмисленню та доопрацюванню. У цьому зв'язку доречно проаналізувати окремі пропозиції з метою впровадження їх в сучасну практику податкового аудиту.

На сьогодні так і залишилося проектом Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)», хоча розкриття в ньому базових елементів та методичних аспектів такого виду аудиту є надзвичайно актуальним на сучасному етапі, що вказує на необхідність додаткових напрацювань та уможливорює подальший науковий пошук

Таблиця 3.4

Комплекс заходів АПУ з реалізації Генеральної Угоди

Види заходів	Зміст та ступінь виконання заходів
Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)»	Розроблено проект Положення, затверджений Рішенням АПУ № 246/12 від 23.02.2012р., в якому наведено основні елементи концептуальної основи податкового аудиту, методика розрахунку аудиторських ризиків, методика проведення податкового аудиту та порядок оформлення результатів, приведена процедура надання звіту державним органам податкового контролю, розкрита подальша відповідальність аудиторів
Зовнішній контроль за якістю податкового аудиту	Задекларовано проведення АПУ зовнішнього контролю за якістю податкового аудиту (протягом місячного терміну після його проведення аудиторською фірмою)
Інформування державних органів податкового контролю	Задекларовано, що АПУ інформуватиме - про зміну переліку аудиторських фірм, що мають право здійснювати податковий аудит та надавати висновки (звіти); - про результати зовнішнього контролю за якістю податкового аудиту
Надання державним органам податкового контролю аудиторських висновків (звітів) за результатами податкового аудиту	Задекларовано, що платники податків надаватиме аудиторські висновки (звіти) за результатами податкового аудиту для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державних податкових органів
Порядок удосконалення знань аудиторів з проведення податкового аудиту	Розроблена Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток», затверджена рішенням АПУ № 265/9 від 28.02.2013 р.
Створення методологічної ради	Задекларовано, що АПУ разом з державним органом податкового контролю (2011р.– ДПС України) створять методологічну раду для удосконалення методологічних засад контролю за дотриманням податкового законодавства, скорочення та уніфікації податкової звітності

Джерело: узагальнено автором на підставі [389]

у заданому напрямку. Разом з цим такий захід, як проведення АПУ зовнішнього контролю за якістю податкового аудиту протягом місячного терміну після його здійснення аудиторською фірмою, на нашу думку, не можна назвати коректним. Річ в тому, що інституційні вимоги до аудиторів визначально зобов'язують їх виконувати будь-які завдання з надання впевненості (у тому числі, завдання з незалежної перевірки податкової звітності) на належному професійному рівні з дотриманням МСА відповідно ст. 12 Закону України «Про аудиторську діяльність» [59]. Разом з цим для здійснення контролю за якістю аудиторських послуг розроблено ряд важних документів методологічного характеру, як-то:

- Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена рішенням АПУ від 26.09.2013 р. № 279/7, зі змінами згідно рішення АПУ від 01.12.2016 р. № 334/5;

- Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/3;

- Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджено рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4, з урахуванням змін, останні з яких прийняті рішенням АПУ від 01.12.2016 р. № 334/6;

- Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджено рішенням АПУ від 30.10.2014 р. № 302/9, із урахуванням змін, останні з яких прийняті рішенням АПУ від 23.02.2017 р. № 339/8;

- Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності, затверджено рішенням АПУ від 24.09.2015 р. № 315/7.1, зі змінами згідно рішення АПУ від 23.02.2017 р. № 339/9;

- Положення про Комітет з контролю якості аудиторських послуг, затверджено рішенням АПУ від 20.05.2010 р. № 215/9, в редакції згідно рішення АПУ від 29.01.2015р. № 307/6, зі змінами, останні з яких прийняті рішенням АПУ від 27.10.2016 р. № 332/18;

- Порядок організації та проведення іспиту з питань проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторсь-

ких послуг, який складається кандидатами в уповноважені контролери, затверджено рішенням АПУ від 27.11.2014 р. № 303/14;

– Порядок проведення перевірок скарг щодо результатів діяльності аудиторських фірм і аудиторів, які надходять до Аудиторської палати України, затверджено рішенням АПУ від 23.02.2017 р. № 339/12.

Не викликає сумніву, що таке ґрунтовне за змістом методологічне забезпечення є своєрідним базисом ефективного функціонування системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг. Тому, на наш погляд, на сьогодні не має сенсу виділяти окремі вимоги, правила та строки проведення зовнішнього контролю за якістю податкового аудиту – різновиду аудиторських послуг у сфері аудиторської діяльності. Переконані, що лише на підставі застосування єдиного уніфікованого підходу (без дискримінаційного відтинку) повинен здійснюватися контроль якості аудиторських послуг, зокрема податкового аудиту.

Також з ціллю реалізації Генеральної Угоди проголошено надання платниками податків аудиторських висновків (звітів) за результатами податкового аудиту державним органам податкового контролю для інформаційно-аналітичного забезпечення їх діяльності (рис. 3.4).

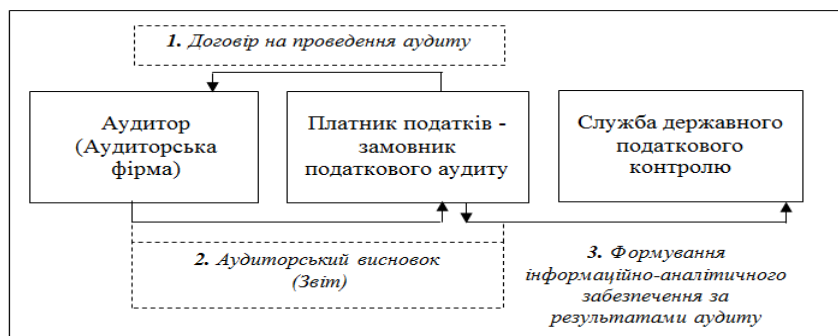


Рис. 3.4. Схема заходу Угоди: надання органам податкового контролю Висновку (Звіту) податкового аудиту

Джерело: розроблено на підставі [92])

Ця задекларована ініціатива, на нашу думку, визначально мала певну нормативну невизначеність та слабку обґрунтованість для застосування на практиці. Втім проаналізуємо її зміст через призму сьогоденних інституційних реалій.

Як видно з наведеної схеми, в контрольному середовищі активними учасниками взаємовідносин виступають три сторони, але інтереси кожної із сторін в Угоді представлені неоднаково. Саме внаслідок цього очікуваний ефект від впровадження вищевказаного заходу на практиці не може апріорі задовольняти учасників контрольного процесу. У підтвердження цієї тези розглянемо взаємовідносини сторін в умовах дії заявленої ініціативи (рис. 3.5).

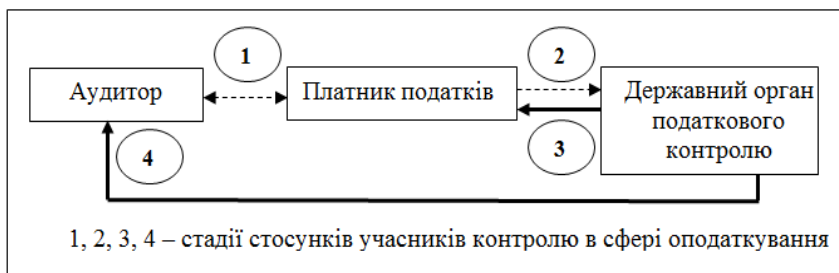


Рис. 3.5. Векторність впливу учасників в умовах дії заходу Угоди
 Джерело: розроблено на підставі [92]

На першій стадії стосунків (аудитор ↔ платник податків) інтереси сторін повністю дотримуються: виконавець та замовник діють в рамках складеного договору на проведення податкового аудиту.

У подальшому на другій стадії стосунків (платник податків → державний орган податкового контролю) платник податків зобов'язаний надати органу податкового контролю аудиторський висновок (звіт) за результатами податкового аудиту протягом 10 робочих днів з дня його отримання для формування інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податко-

вих органів. У цьому контексті доречно зазначити, що на даній стадії стосунків визначально передбачалося визнавати висновки аудиторських компаній, про що свідчать коментарі головних посадових осіб державних податкових органів [390]. Проте в контрольному процесі на інституційному рівні таке визнання та його наслідки не знайшли підтвердження. Так, для учасників контролю не оприлюднений Порядок використання інформації за результатами аудиторської перевірки, який за Генеральною Угодою встановлюється державними податковими органами.

Неврегульованість значущих аспектів взаємодії сторін зумовило виникнення певної проблематики, як-то: невизначеність статусу аудиторських висновків (звітів) в системі державного податкового контролю; не розкриття умов мінімізації фіскального тиску (через зменшення кількості та тривалості податкових перевірок). До того логічним постає питання: в чому нагальна потреба та конструктивність таких заходів для платників податків? Переконані, в такому контексті Генеральної Угоди замість гармонійних відносин між платниками податків та податковими органами буде досягатися протилежний ефект – ефект посилення фіскального тиску, дисбалансу між державними інтересами та інтересами платників податків (третя фаза стосунків: державний орган податкового контролю → платник податків).

При отриманні корисної інформації від платників податків за результатами податкового аудиту податкові органи, які інституційно не пов'язані ніякими зобов'язаннями з іншими учасниками контролю в сфері оподаткування, можуть ініціювати в межах своїх повноважень проведення додаткових перевірок платників податків. Саме це і є підтвердженням ймовірного зростання фіскальних тенденцій в системі податкового контролю без врахування інтересів інших сторін, незважаючи на задекларовані в Генеральній Угоді принципи їх взаємодії. Разом з цим простежується домінуюча позиція податкових органів при дослідженні напрямів їх співробітництва з незалежними фахівцями в сфері аудиту (четверта стадія стосунків: державний орган податкового контролю → аудитор).

Так, виходячи із змісту п. 6.3 ст. 6 Генеральної Угоди до завдань державного органу податкового контролю входить: встановлення відповідності / невідповідності аудиторських висновків (звітів) за результатами податкового аудиту вимогам податкового законодавства; подання звернень (при необхідності) до АПУ стосовно проведення нею зовнішнього контролю за якістю окремих перевірок [92]. З цього приводу не можна не відмітити, що заявлені наміри не зовсім корелюються з прийнятим Генеральною Угодою принципом невтручання державних органів у діяльність аудиторських фірм, та, крім того, в них не враховуються аудиторські ризики в сфері оподаткування. Тому цілком доведеним виявляється ефект посилення державного впливу на аудиторську діяльність при реалізації проголошених намірів.

Отже, критичний огляд змісту Генеральної Угоди дозволив переконатися в тому, що її мета – це забезпечення співробітництва та взаємодії фахівців державного та недержавного контролю в сфері оподаткування, є актуальною, але не реалізованою на сьогодні. Головна проблема її впровадження, на наше переконання, полягала в тому, що при складанні Генеральної Угоди визначально не враховувалися інтереси всіх учасників контрольного процесу – аудитора, платника податків, державних контролюючих органів. Крім того, при визначенні напрямів гармонійного співробітництва порушувалися і фундаментальні правила паритету сторін, балансу інтересів та можливостей. А відсутність детально розробленого механізму взаємодії всіх учасників контрольного процесу привело в кінцевому підсумку до згортання на практиці задекларованих ініціатив. Проте важно відмітити, що протягом цих років Генеральна угода залишається безумовним досягненням у сфері фінансового контролю, та відзначити, що її підписання дало «можливість незалежному аудиту піднятися на «новий» рівень, що підтверджує вагомість значення ролі аудиторської діяльності України не лише як підприємницької діяльності, а й з точки зору передумови покращення ефективності державного податкового контролю» [391, с. 276].

Слід зауважити, що на сьогодні в практиці державного та недержавного фінансового контролю взаємовідносини фахівців у частині оподаткування зводяться лише до співробітництва у сфері проведення спільних семінарів, круглих столів, консультацій, обговорень та подібних спільних заходів з ціллю підготовки проектів нормативних документів, розробки єдиних методологічних засад податкової звітності тощо. Втім слід зазначити, що на офіційних сайтах АПУ та ДФС України вкрай рідко можна отримати інформацію про наміри такої взаємодії. Так, поряд з Генеральною угодою про співробітництво та взаємодію між АПУ та ДПС України, яка підписана сторонами 21.08.2011 р., зафіксовані тільки окремі відомості про їх співпрацю. За період з 2012р. по теперішній час укладена лише Угода між АПУ та ГУ ДФС України в Львівській області про співробітництво від 19.01.2015 р. [392] та, на жаль, не складено жодного меморандуму, договору / угоди про співпрацю, партнерство та інші види взаємодії між сторонами.

Отже, підсумовуючи вищевикладене, слід зауважити, що порівняльний аналіз існуючих взаємовідносин фахівців фінансового контролю у сфері оподаткування дає можливість переосмислити декларативні ініціативи, визначити нагальну потребу їх модифікації, та упевнитися в тому, що дослідження саме у таких напрямках сприятиме інституціоналізації податкового аудиту, та в цілому позитивно впливатиме на розвиток його теоретико-методологічних положень і сучасну практику.

3.3. Сучасна проблематика державно-приватного партнерства в системі податкового контролю

За останні роки у науковому оточенні спостерігаються різні точки зору не тільки відносно рівня (ступеню), характеру, форми взаємодії сторін контрольного процесу в сфері оподаткування (незалежних аудиторів, державних фіскальних органів, платників податків), але і стосовно обґрунтованості взаємовідносин саме

таких сторін. Поряд з цим у світовій та вітчизняній фаховій літературі не припиняються дискусії стосовно передачі низки державних контрольних повноважень приватним структурам або їх залучення до виконання окремих функцій фіскальних органів, та обґрунтованості таких заходів. Так, на сучасному етапі у деяких країнах (Великобританія, США, Канада, Аргентина, Мексика, Фінляндія та інші) податкове адміністрування здійснюється за допомогою додаткової ланки контролю – спостережної ради, до складу якої входять представники виконавчої влади, підприємництва (зокрема, аудитори, податкові консультанти, сертифіковані бухгалтери) і громадськості. Наявність такої ради дозволяє професійній спільноті здійснювати податковий контроль, але тільки в нормативно затверджених рамках [393]. В Україні же на даний час законодавчо не передбачено передавати будь-які контрольні функції приватному сектору при виконанні державного контролю. Платники податків з метою захисту своїх інтересів можуть лише залучати до державного нагляду третіх осіб (наприклад, аудиторів), які мають вкрай обмежені права: бути присутніми під час здійснення державного контролю; знайомитися з документами та іншими матеріалами у процесі контрольних заходів; представляти інтереси платників податків перед органами державного нагляду та здійснювати інші дії у встановленому законом порядку [394].

Примітними у цьому сенсі є дослідження існуючих у світовій практиці понять «гнучка та дозволяюча держава». Так, на думку фахівців Інституту податкових реформ, гнучка держава – це держава, в якій державний орган зберігає лише певні функції, які безпосередньо їм виконуються; дозволяюча держава – держава, яка дає можливість приватному сектору виконувати контрольні функції у національно керованих рамках, у той час як сама держава бере на себе так звану функцію підтримання [395]. Приймаючи таку логіку, не можна не відзначити, що діюча система контролю в Україні жодним чином не характеризує політику держави як гнучку, а навпаки, вказує на її жорстку статичність через нормативну недопустимість розширення

контрольних функцій на інших учасників контролю в області оподаткування. Проте сучасна реальність свідчить про необхідність корінних перетворень в системі державного податкового контролю, і перш за все у частині переосмислення складу учасників контрольного процесу, їх функціональних призначень та взаємодії у контрольному середовищі.

Так, у суспільстві впродовж останніх років комерційними і громадськими об'єднаннями постійно пропонуються законодавчі ініціативи з розвитку партнерських відносин між державними органами і бізнесом. Показовими в цьому сенсі є окремі пропозиції бізнес-асоціацій та громадських об'єднань, таких як: Коаліції «За детінізацію економіки», «За ліберальну податкову реформу» і «Реанімаційний Пакет Реформ», Інститут соціально-економічної трансформації, Інститут податкових реформ та інші. Наведемо декілька прикладів таких ініціатив.

Перш за все, заслуговує на увагу Меморандум про співпрацю, розроблений Коаліцією «За детінізацію економіки», в якому задекларовано одне з пріоритетних завдань – зменшення дискреції та корупційних ризиків, відновлення довіри суспільства до контролюючих органів через дерегуляцію функцій державного контролю шляхом передачі ряду контрольних функцій громадським та приватним структурам [396]. Як бачимо, починаючи з 2016р. (з дати підписання документу) діяльність саме у такому спрямуванні підтримують майже 30 відомих бізнес-асоціацій і громадських організацій, таких як: Асоціація «Українські імпортери риби та морепродуктів», «Українські імпортери побутової електроніки», «Українська фруктова компанія», «Підприємства інформаційних технологій України», «Українські пластмаси», «КЕБА/Китайская Европейская Бизнес Ассоциация», «Італійська асоціація», «Асоціація українського бізнесу в Польщі», «Імпортери фруктів», «Виробники альтернативних транспортних палив», «Союз хіміків України», «Українська Асоціація скрапленого газу», «Українська асоціація прямого продажу», «Інноваційний розвиток України», Громадська спілка «Українське об'єднання ринків капіталу», Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів,

«Міжнародна Бізнес Асоціація», Асоціація платників податків України, «EasyBusiness», «DEIK / Союз промисловців ті підприємців України і Туреччини», Український союз промисловців і підприємців, «Innovation and Development Foundation» та інші; і велика група бізнес-компаній (зокрема, «ТМ Saturn», «Купава Груп», «Айсберг», ГК «ФОКСТРОТ», ПАТ«ВЕНТС», ТОВ «КОМФИ ТРЕЙД», ТОВ «Гидропром», Корпорація «ОЛІМП»).

Викликає інтерес і цільова направленість дій Коаліції «Реанімаційний Пакет Реформ» (РПР), що функціонує як координаційний центр для 80 неурядових організацій та 22 експертних груп, які об'єдналися заради просування та імплементації реформ в Україні, зазначених у Дорожній карті реформ на 2016-2017 роки [397]. Так, при розробці новацій у податковій та бюджетній сфері експертною групою РПР (до складу якої входять головний експерт та громадські організації: Центр економічної стратегії, Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, CASE-Ukraine, Інститут соціально-економічної трансформації) в рамках реалізації однієї з головних задекларованих цілей (перетворення ДФС України на сервісну службу) запропоновано розмежувати між окремими інституціями нормотворчу, сервісну та контрольну функції, які виконує ДФС України [397, с. 31]. Також групою експертів РПР (до складу якої входять громадські організації: Центр економічної стратегії, Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, CASE-Ukraine, Центр сприяння реформам) запропоновано законодавчо обмежити неправомірний вплив контрольних органів на бізнес, скоротити кількість і тривалість перевірок, забезпечити прозорість процедур перевірки, запровадити публічну інтегровану базу перевірок, ввести поняття презумпції невинуватості бізнесу та превалювання суті над формою, забезпечити використання ризик-орієнтованого контролю [397, с. 25]. Саме такі заходи, на думку експертів, створять «значно спрощені та нормалізовані умови ведення бізнесу в Україні» [397, с. 25]. У цьому зв'язку не можна не відмітити значимість Дорожньої карти реформ у частині формування новітньої парадигми взаємовідносин між державними

органами податкового контролю та бізнесом: автори окреслюють проблеми в контрольній сфері та причини їх виникнення, визначають цільове спрямування перетворень та реформаційні завдання, і переконують, що їх виконання в цілому реанімує економіку України.

Цікавими здаються напрацювання фахівців Інституту соціально-економічної трансформації (ICET), якими поряд з іншими цільовими установками заявлено, як пріоритетне завдання, підвищення впливу громадськості на економічні процеси в країні. Для досягнення цієї мети експертами ICET був проведений порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення від оподаткування в Україні (зокрема, від застосування офшорних схем), за результатами якого рекомендовано, посилаючись на подібну практику деяких країн (Казахстан, Росія), залучати / найняти аудиторів «Великої четвірки» (Price water house Coopers, Deloitte, Ernst & Young, KPMG) для здійснення контролю (зокрема, за трансфертним ціноутворенням) [398]. Як бачимо, експерти ICET є прихильниками пропозиції щодо передачі окремих функцій державного контролю комерційним структурам – наприклад, аудиторським компаніям.

Докладніше слід розглянути і законодавчі ініціативи Інституту податкових реформ (ІПР), який пропонує побудувати у системі податкового контролю специфічну триєдність взаємозв'язків його учасників: податкових едвайзерів, фіскальних органів, платників податків. Так, спеціалістами ІПР розроблений та оприлюднений у ЗМІ для обговорення проект Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу (податкова дерегуляція)», основна концепція якого полягає у «запровадженні нових відносин між владою та бізнесом через зміну управлінських функцій податкових органів та підвищення відповідальності та податкової свідомості платників» [399]. Безумовно, не викликає жодних сумнівів злободенність заявленого наміру авторів проекту побудувати таку систему податкової дерегуляції, функціонування якої сприяло би скороченню бюрократичного апарату, зменшенню

державних витрат на його утримання, забезпеченню якісного адміністрування. Проте дерегуляційні механізми, які пропонуються фахівцями ІПР для досягнення поставлених цілей, потребують критичного осмислення. На це вказує і широкий резонанс проектних новацій ІПР у суспільстві (в тому числі, в державних і комерційних структурах, науковому середовищі). Так, ряд науковців цілком підтримують впровадження інституту податкового едвайзера, вважаючи, що саме така взаємодія держави та бізнесу дозволить побудувати європейську, тобто, «консультативно-сервісну модель обслуговування платників під час їх податкового обов'язку» та створить для платників податків можливість альтернативних взаємовідносин у сфері оподаткування: з фіскальними органами чи з фізичними особами-незалежними професіоналами [400, с. 93]. Одночасно протилежну позицію виражають інші науковці та фахівці-практики: взагалі не приймаючи таку концепцію податкової дерегуляції, вони зазначають, що побудова інституту податкового едвайзера в Україні посилить існуючий дисбаланс взаємовідносин сторін у сфері оподаткування – держави та платників податків [401].

Окремі дослідники вважають небезпечним для економіки України сьогоденне копіювання досвіду Європейських країн та зазначають, що «на існуючому етапі Україна повинна рухатися шляхом спрощення правил оподаткування..., до якого імплементація інституту податкових консультантів в Україні не для відноситься, є передчасною та має значний ризик створення умов для монополізації ринку» [402], з чим важко не погодитися. Резонність цієї тези підтверджують і результати опитування респондентів (із різноманітних сфер бізнесу), проведеного учасниками Національної платформи малого та середнього бізнесу, стосовно необхідності введення нової інституції податкового едвайзера [403].

Інші спеціалісти не сприймають прописані в Проекті окремі функції едвайзерів, вважаючи, що вони можуть бути лише функціями державних органів і ні за яких обставин не можуть передаватися у приватні структури [404]. На їх думку, може здійснюватися

тільки виконавчою владою і не може бути за рамками держави діяльність, що пов'язана із застосуванням штрафних санкцій за порушення податкового, валютного та іншого законодавства; діяльність щодо виявлення операцій, пов'язаних з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму. Не погоджується з такою позицією експерт з питань фіскальної політики, голова ради Громадської організації ІПР О. Хотенко, яка, презентуючи нову інституцію, відмічає, що податковий едвайзер фактично дорівнюється до податкового інспектора [405].

Для розкриття власної точки зору перш за все варто розглянути ключові положення проекту податкової дерегуляції (Додаток 4), проаналізувати розподіл функціональних повноважень головних партнерів контрольного процесу – фіскальних органів і податкових едвайзерів, після чого дослідити ефект податкової дерегуляції на всіх учасників контролю, акцентувавши увагу на дотриманні їх інтересів у процесі взаємодії (табл. 3.5).

Отже, аналіз основних положень проекту податкової дерегуляції та її впливу на учасників контролю дозволив висвітлити окремі ключові моменти.

1. Реалізація головної ідеї проекту податкової дерегуляції щодо «позбавлення ДФС України монополістичного становища в сфері податкового адміністрування» [406], на наше переконання, в цілому не тільки не вирішить проблему гармонійної взаємодії зацікавлених сторін контрольного процесу (фіскальних органів держави, податкових едвайзерів – приватних осіб, яким делегована частина державних функцій контролю, та платників податків), а навпаки посилить їх протиріччя в сфері оподаткування. Це пов'язано з тим, що, на жаль, у законопроекті проєкті інтереси державних органів виявляються домінуючими. Саме через дотримання цих інтересів заявлено скорочення повноважень ДФС України шляхом передачі окремих функцій держави в сфері оподаткування приватним особам. Впевнені, що реалізація цих ініціатив в цілому призвела би:

- до скорочення апарату фіскальної служби (як наслідок, до зменшення державних витрат на його утримання);

Таблиця 3.5

Матриця впливу податкової дерегуляції на учасників контролю

Новації Проекту (стаття)	Очікуваний ефект впровадження на учасників контрольного процесу (+, -)		
	Державні фіскальні органи	Податкові едвайзери	Платники податків
01	02	03	04
Збільшення кількості контролюючих органів та органів стягнення (ст. 1, 4; Розділ VII) Прикінцеві та перехідні положення»	+	+	-
Послуги податкового едвайзера на платній без обмежень основі за домовленістю сторін (ст. 8)	+	+	Не відбувається зменшення фіскального тиску органів контролю
Обов'язок податкового едвайзера відмовити у наданні послуг з адміністрування у випадку встановлення фактів ухилення платником податків від оплаткування у значних, великих або особливо великих розмірах (ст. 9 п.6)	+	+	Становиться платним державне адміністрування податків
Обов'язок податкового едвайзера звертатися до Центрального органу виконавчої влади для проведення таким органом певних заходів при виявленні операції з ознаками фіктивності, безтоварності, несплатою податків (ст. 9 п.7)	+	+	Ризик необґрунтованого фіскального тиску (при повідомленні Центрального органу виконавчої влади про факт ухилення від оподаткування)
	Одержання даних про операції з ознаками фіктивності, безтоварності, несплатою податків	Зменшення відповідальності, ризик «домовленості»	Ризик необґрунтованого фіскального тиску; ризик додаткових заходів контролю

Закінчення таблиці 3.5

Новації Проекту (стаття)	Очікуваний ефект впровадження на учасників контрольного процесу (+, -)	
	Державні фіскальні органи	Податкові едвайзери
01	02	03
Непоходання платником податків на вимогу податкового едвайзера документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податкових платежів (ст. 32)	+	+
	Додаткове отримання відомостей про платників податків (зовнішня інформація) для проведення контрольних заходів	Оплата в повному обсязі (у разі зупинення або відмови від виконання послуг)
Проведення податковим едвайзером зустрічних звірок (ст. 34)	+	+
	Додаткове отримання відомостей про платників податків (зовнішня інформація) для проведення контрольних заходів	Здійснення незалежної професійної діяльності
Право податкового едвайзера безкоштовно отримувати інформацію, документи, ... довідки від платників податків, державних органів; користуватися безоплатно засобами зв'язку, що належать платникам податків (ст. 8)	-	+
	Необґрунтованість безкоштовного надання інформації, інших послуг податковому едвайзеру	Отримання привілеї через порушення рівності умов серед інших видів незалежної професійної діяльності
		04
		-
		Ризик безґрунтовності сплати; ризик додаткових дій контролю (в разі повідомлення Центрального органу виконавчої влади)
		-
		У разі неможливості проведення зустрічної звірки є ризик додаткового фіскального тиску (при повідомленні Центрального органу виконавчої влади)
		-
		Необґрунтованість безкоштовного надання інформації, інших послуг податковому едвайзеру

Джерело: власна розробка

- до оплати платниками податків таких видів державних послуг, як: податкове адміністрування у межах делегованих державою повноважень (у тому числі: контроль за правильністю та своєчасністю нарахування та сплати до відповідних бюджетів податкових платежів); інша діяльність у сфері оподаткування;
- до виникнення у бізнес-середовищі нової професії «податковий едвайзер», яка визначально є привілейованою серед інших видів незалежної професійної діяльності через спільність професійних інтересів з державними органами (функції податкового едвайзера по суті аналогічні функціям податкового інспектора);
- до збільшення державних доходів через податкові надходження від діяльності приватних осіб – податкових едвайзерів.

У такому сенсі, безумовно, скорочується державне регулювання в сфері оподаткування, тобто відбувається податкова дерегуляція (від лат. *regula* – правило; англ. – *deregulation*). Втім розглянемо новації законопроекту в дещо іншій площині: в контексті лібералізації системи податкового адміністрування, спрощення умов ведення бізнесу та з позиції інтересів платників податків.

2. Відомо, що під лібералізацією (від лат. *liberalis* – вільний) у загальному розумінні цього поняття прийнято вважати зменшення державного тиску на різні сфери суспільного життя – політику, економіку, право тощо. В такому випадку лібералізація системи адміністрування очевидно передбачає пом'якшення податкового контролю через спрощення процедур податкового адміністрування з метою створення максимально комфортної системи оподаткування для платників податків. У зв'язку з цим важливо зрозуміти, як заявлена у проекті лібералізація системи адміністрування впливатиме на інтереси платників податків. Для цього розглянемо матрицю впливу податкової дерегуляції на учасників контролю (табл. 3.5), дані якої переконують в тому, що запропоновані зміни «правил гри» держави в сфері податкового адміністрування в цілому негативно позначаються на інтересах платників податків. І в цьому випадку не можна не звернути увагу на поширену думку серед фахівців, що «під гаслом державно-приватного партнерства пропонується аналогічний

механізм, з такими ж безмежними повноваженнями та караючими функціями, тільки на платній основі» [404]. Разом з цим не потрібно, на наш погляд, в категоричному сенсі сприймати запропоновані новації. Показово вже те, що автори заявили про необхідність докорінної трансформації взаємодії державних і приватних структур у сфері податкового адміністрування, про нагальну потребу лібералізації податкового контролю в Україні. І значення таких ініціатив в житті суспільства не можна не дооцінювати. Безумовно, імплементація проекту побудує нові відносини між платниками податків та державою (в особі її посередників – податкових едвайзерів), але виникає питання: чи потрібні платникам податків саме такі відношення? Для відповіді на це питання окреслимо основні чинники, що лежать в основі таких стосунків.

По-перше відмітимо, що взаємовідносини платника податків і податкового едвайзера будуються тільки на добровільних засадах відповідно до укладеного сторонами договору, предметом якого можуть бути (в межах наданих державою повноважень): послуги з податкового адміністрування; контроль за своєчасністю подання платниками податкової звітності; контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків, зборів, платежів; контроль за додержанням встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності; інші види діяльності відповідно до ст. 4 Законопроекту [399]. Далі докладніше зупинімося на розкритті встановлених правил виконання предмету договору сторін. Спочатку розглянемо особливості вимог стосовно подання платниками податків податкової звітності податковому едвайзеру відповідно до ст. 64 Законопроекту (табл. 3.6).

Як видно з табл. 3.6, процедури здійснення приватного податкового адміністрування в частині прийняття податкової звітності не є спрощеними для платників податків, а навпаки являються одним із альтернативних важелів, посилюючих контрольні заходи відносно платників податків.

Таблиця 3.6

Специфіка приватних послуг з прийняття податкової звітності

Послуги податкового едвайзеру	Відмінність обов'язків податкового едвайзеру при порівнянні з вимогами ДФС України
Прийняття податкової звітності	Платність послуги
	Передбачено додаткове надання оригіналів документів податкової звітності на паперових носіях. Звітність вважається прийнятою тільки за відсутності зауважень до її оформлення. В іншому випадку звітність не приймається, але плата стягується у повному обсязі (при наполяганні на прийнятті звітності – звітність приймається та зі службовою запискою передається до територіального органу Центрального органу виконавчої влади (далі – орган виконавчої влади)).
	Виконання процедур, властивих камеральній перевірці (наприклад, звірка даних документів податкової звітності з інформацією відповідних реєстрів, переліків тощо; обробка податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку).
Неподання / несвоєчасне подання податкової звітності	Податковий едвайзер в триденний термін повідомляє орган виконавчої влади про факт порушення для прийняття органом виконавчої влади рішення щодо застосування фінансових санкцій.

Джерело: узагальнено на підставі [399]

Виникає логічне питання: навіщо платнику податків отримувати платні послуги, які пов'язані з обов'язковим поданням податкової звітності, якщо при їх виконанні ймовірність ризиків податкового тиску досить велика (відносно неприйняття звітності, а тому економічно невмотивованої оплати; обробки інформації, отриманої з оригіналів наданих документів тощо). На жаль, не можна не відзначити, що експертами проекту ІПР не в повній мірі досліджена проблематика гармонійного симбіозу інтересів всіх учасників податкового контролю, а тому, мабуть, передчасно оголошувати як оптимальну саме таку модель лібералізації податкового адміністрування. У підтвердження цієї тези розглянемо ще

специфіку здійснення перевірок (камеральних та документальних), які має право проводити податковий едвайзер.

Відповідно до ст. 68 Законопроекту [399] камеральна перевірка, оформлення її результатів здійснюються податковим едвайзером за нормами ПКУ. Звісно, солідарне виконання державних функцій фіскальними органами та податковими едвайзерами сприятиме зменшенню трудовитрат державних службовців, економії їх часу з одного боку, з іншого боку – позитивно позначиться на розвитку незалежної професійної діяльності та зростанні доходної частини бюджету від податкових надходжень самозайнятих осіб. Але чи вплине такий вид податкової дерегуляції на власні інтереси платників податків? На наше переконання, зовсім ні. Який сенс платнику податків платити за проведення камеральної перевірки приватній особі, якщо умови та правила її здійснення тотожні для всіх органів контролю (державних та приватних)?

Податковий едвайзер має право проводити документальну (невиїзну позапланову електронну) перевірку за заявою платника податків з незначним ступенем ризику згідно ст. 69 Законопроекту [399], що, на наш погляд, могло би сприйматися позитивно у суспільстві (через можливість альтернативного вибору платником податків суб'єкта контролю, економії робочого часу державних органів при делегуванні цієї функції контролю приватним особам), якби не ряд таких факторів, як:

- при виявленні під час перевірки фактів, що пов'язані з неоднозначним тлумаченням норм щодо встановлених порушень податковий едвайзер зобов'язаний звертатися до Комісії Палати податкового едвайзера відносно висновку про правомірність застосування платником чи едвайзером певної норми права відповідно до ст. 69 Законопроекту (коментар: не можна не припустити того, що Комісією насамперед буде забезпечуватиметься захист професійних прав колеги – податкового едвайзера);

- у разі якщо платник податків подає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, що перевірявся податковим едвайзером, або не подає уточнюючий розрахунок

після дати складення акту про проведення перевірки податковим едвайзером, якою встановлено порушення податкового законодавства, орган виконавчої влади має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період згідно ст. 69 Законопроекту;

– у разі притягнення податкового едвайзера до адміністративної та/або кримінальної відповідальності за корупційне правопорушення державним органом можуть ініціюватись перевірки висновків податкового едвайзера за результатами проведеної їм перевірки платника податків згідно ст. 73 Законопроекту.

Узагальнюючи вищевикладене відмітимо, що наведені новації проекту свідчать в першу чергу про постійну наявність ризику фіскального тиску платників податків при проведенні документальних перевірок податковими едвайзерами (зокрема, при повідомленні органу виконавчої влади про факти ухилення від оподаткування, мінімізації податків, які встановлені едвайзером). А такі умови не сприяють покращенню взаємодії платників податків і контролюючих органів, гармонізації партнерських відносин держави і приватного сектору економіки України. Все це вказує на те, що реформування податкових відносин, як одне з пріоритетних завдань Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [103] необхідно здійснювати за іншими підходами. На наше глибоке переконання, тільки дотримання паритету інтересів всіх учасників контрольного процесу дозволить досягти поставленої мети – забезпечити функціонування системи податкового адміністрування (у тому числі, контролю) «на якісно новій основі державно-публічного партнерства» [407].

Для цього слід науково переосмислити стратегічні пріоритети державної політики щодо формування податкових відносин у суспільстві і задати орієнтири, спрямовані на гармонійне співіснування інтересів держави, бізнесу і платників податків. Втім складність поставлених задач не викликає сумніву. У підтвердження цього дослідниками вказується на те, що «найбільш проблемним напрямком модернізації в сфері оподаткування є необхідність максимального зближення діалектично протилежних

інтересів державних органів ... з інтересами платників податків, які змушені виконувати податковий обов'язок» [408, с. 6]. Втім бажано відзначити дискусійність таких висловлювань. Тому логічним постає питання: чи настільки протилежними в загально філософському сенсі є інтереси учасників податкових відносин? Припустимо очевидне: кожен індивід (який є членом суспільства, а тому так чи інакше реалізує волю суспільства) прагне про власну заможність та злагоdжене співжиття у суспільстві. Але для реалізації цього бажання обов'язковим виявляється добробут всього суспільства, досягнення якого можливо лише через постійне вкладення кожного з його членів. В цьому сенсі прагнення до такої форми суспільних взаємовідносин, при якій кожен член суспільства при паритетній взаємодії один з одним отримує користь, є рушійною силою становлення та гармонізації інтересів – держави в особі фіскальних органів, бізнес-спільноти, платників податків (рис. 3.6).

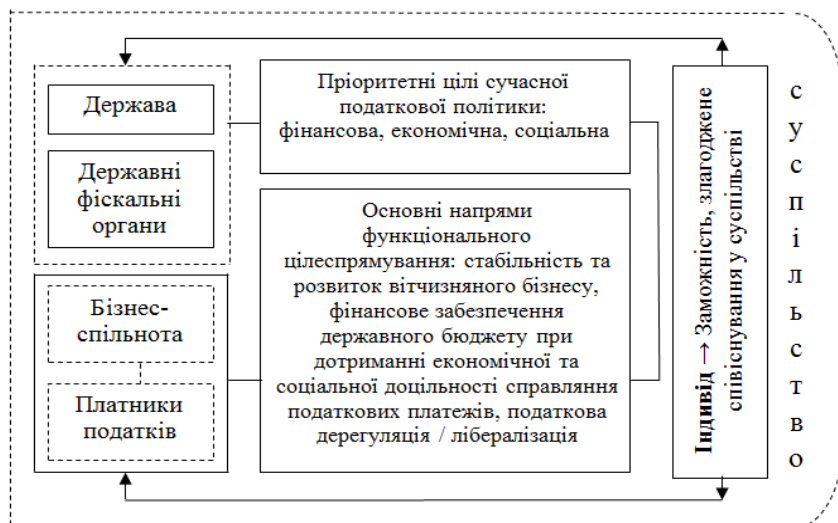


Рис. 3.6. Симбіоз суспільних інтересів у сфері оподаткування як предтеча їх інституційного закріплення

Джерело: власна розробка

Разом з тим, аналізуючи очікування суспільства та оцінюючи ступінь його готовності до зміни відносин державних органів податкового контролю та платників податків, приймемо на себе сміливість припустити, що на сьогодні державно-приватне співробітництво варто побудувати на основі нової функціональної моделі взаємодії учасників контролю у сфері оподаткування: державні фіскальні органи ↔ аудитори / аудиторські фірми, як суб'єкти податкового аудиту ↔ платники податків. Специфіка її функціонування полягатиме у дерегуляції податкового контролю через впровадження інституту податкового аудиту в систему державного податкового контролю, як альтернативного виду контролю, в заданих межах. Це дозволить будувати партнерські стосунки між державою і приватними структурами на якісно новій основі, та поєднувати на паритетних засадах інтереси суб'єктів контролю та платників податків.

3.4. Модель взаємодії учасників в умовах інституціоналізації податкового аудиту

Для розкриття суті запропонованої моделі докладніше розглянемо основні аспекти механізму реалізації податкового аудиту, діяльність його суб'єктів та їх взаємодію з іншими учасниками в світлі змінення парадигми державно-приватного партнерства у напрямку лібералізації системи податкового контролю. Спочатку окреслимо правові засади аудиторів при здійсненні податкового аудиту в системі державного контролю, після чого унаочнимо специфіку взаємовідносин аудиторів з контролюючими органами та платниками податків.

Блок вихідних положень: аудитор ↔ державні органи контролю

1. Незалежна особа (аудитор) / аудиторська фірма виступає як рівноправний суб'єкт податкового контролю в рамках делегованих державою функціональних повноважень (законодавчо закріплених).

2. В системі адміністрування податків, зборів та інших платежів відповідно до податкового законодавства незалежна особа (аудитор) / аудиторська фірма має право здійснювати контроль за справлянням (нарахуванням та сплатою) податків, зборів, платежів у виді податкового аудиту на підставі договору між аудитором / аудиторською фірмою та замовником (платником податків).

3. Суб'єктом податкового аудиту є фізична особа / юридична особа, яка має статус «аудитор / аудиторська фірма» у відповідності до ст. 4, 5 Закону України «Про аудиторську діяльність» [59]. Кваліфікаційна придатність на зайняття аудиторською діяльністю (у тому числі, податковим аудитом) визначається Аудиторською палатою України згідно ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [59]. Відмітимо, що таке сприйняття статусу суб'єкта податкового аудиту, його кваліфікаційного рівня, професійних та етичних компетенцій підтверджено результатами авторського дослідження (§ 3.2 монографії), в якому з належним ступенем обґрунтування визначено, що в нашій країні сертифікований аудитор визначально є фахівцем-практиком з достатнім теоретичним рівнем професійної підготовки для перевіркової роботи в сфері оподаткування.

4. В системі державного контролю податковий аудит, як завдання з надання достатньої впевненості, може реалізовуватися у формі документальної перевірки, сутність якої наведена у пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПКУ [58], що в цілому не протирічить концепції аудиту та методу його здійснення. При цьому варто зазначити, що в системі державного податкового контролю документальні перевірки (виїзні, невиїзні) серед усієї сукупності способів здійснення контролю вважаються найбільш ефективнішими з точки зору виявлення порушень у сфері податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на фіскальні органи.

Податковий аудит у формі документальної перевірки може проводитися тільки за заявою платника податків та при згоді сторін (замовника аудиторської послуги – платника податків та

її виконавця – аудитора / аудиторську фірму). Тривалість проведення податкового аудиту у такій формі не може перевищувати термін, визначений нормами ПКУ для проведення документальної перевірки державними контролюючими органами.

5. Перед проведенням податкового аудиту шляхом документальної перевірки з метою встановлення та відпрацювання податкових ризиків аудитор / аудиторська фірма матиме право на підставі запиту до розпорядника інформації (відповідного державного контролюючого органу) безоплатно отримати інформацію, яка за нормами ст. 16 Закону України «Про інформацію» № 2657-XII від 02.10.1992 р., у редакції Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» № 1774-VIII від 06.12.2016 р. [192] визначена як податкова, що надійшла до ДФС України від органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, Національного банку України, банків, інших фінансових установ, органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів, за наслідками податкового контролю згідно пп. 72.1.2 – 72.1.5 п. 72.1 ст. 72 ПКУ [58]. Крім того, аудитор / аудиторська фірма матиме право безкоштовно користуватися в базах даних інформаційних систем контролюючого органу іншою податковою інформацією (пп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПКУ [58]) щодо об'єкта документальної перевірки, як-то: податкова звітність, електронні копії первинних документів, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, які ведуться в електронній формі, відомості про застосування реєстраторів розрахункових операцій; дані про фінансово-господарські операції платника податків та інші документи, що пов'язані із визначенням та сплатою податкових зобов'язань об'єкта податкового аудиту. Також аудитор / аудиторська фірма матиме право отримувати про суб'єкта господарювання, який підлягає аудиторській перевірці, інші відомості, що містяться в інтегрованій автоматизованій системі державного нагляду (контролю). З цього приводу варто зауважити, що вимоги ст. 41 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» за № 877-V від 05.04.2007 р. (в редакції Законів України від

01.01.2017 р. за №1726-19 та №1728-19) прямо вказують на мету створення такої системи – це забезпечення суб'єктів господарювання та органів державної влади, органів місцевого самоврядування інформацією про заходи державного контролю [394]. При цьому доступ до даних інтегрованої системи є безоплатним, здійснюється через відкритий інформаційний ресурс Інтернету відповідно до п. 17 Порядку функціонування інтегрованої автоматизованої системи державного нагляду (контролю), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 р. за № 387 [409].

Звичайно, не викликає сумнівів такий факт, що в цілому масив податкової інформації поряд з відкритою інформацією (до якої прийнято відносити «інформацію, що створюється в процесі діяльності та не містить конфіденційних відомостей; податкову інформацію, яка надається та розповсюджується ЗМІ; офіційні документи» [410]) містить елементи конфіденційної, таємної (державної, комерційної, банківської) та службової інформації, тобто такої, що підлягає обмеженню в публічному доступі відповідно до ст. 6 Закону України «Про доступ до публічної інформації» № 2939-VI від 13.01.2011 р., із останніми змінами, внесеними згідно із Законом України від 09.04.2015 р. за № 319-VIII [411]. А це вказує на те, що розробка дієвого механізму, який забезпечить спеціальний режим захисту податкової інформації, отриманої запитувачами – фахівцями податкового аудиту, виявляється насущною потребою в процесі імплементації функціональної моделі взаємодії учасників.

Втім не можна не погодитися з тим, що «налагодження взаємодії державних і недержавних інституцій у формуванні механізму права на доступ до податкової інформації є складним процесом, що включає методичний, інституційно-правовий та операційний етапи» [412].

Безоплатність отримання послуг аудитором / аудиторською фірмою від державних органів контролю в цілому обумовлюється специфікою співпраці сторін у сфері податкового контролю: спільне користування податковою інформацією ↔ солідарне

виконання документальних перевірок в рамках податкової дерегуляції (рис. 3.7).

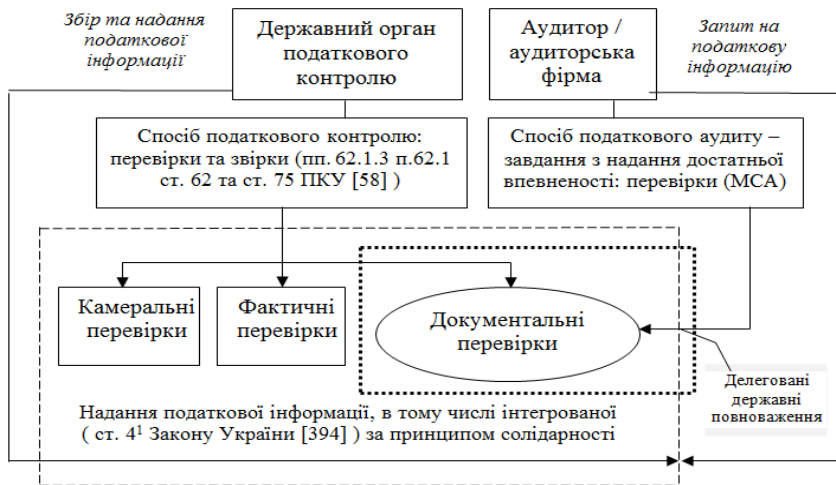


Рис. 3.7. Використання податкової інформації за принципом солідарності

Джерело: власна розробка

Вочевидь, прийняття такої моделі взаємодії спеціалістів податкового аудиту з державними органами має бути законодавчо підтверджено.

6. Нормативно-правовий та методичний базиси податкового аудиту в системі фінансового контролю можна представити у вигляді його складових у порядку їх узагальнення (табл. 3.7).

У системі фінансового контролю (державного та недержавного) фахівці податкового аудиту мають керуватися Конституцією України, вимогами окремих кодексів та законів України, що в загальному сенсі не порушує концептуальну основу податкового аудиту. Разом з цим в ряді нормативних актів (таких як: ПКУ, Закони України «Про аудиторську діяльність», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про основні засади державного нагляду у сфері господарської

Таблиця 3.7

**Нормативно-правовий та методичний базиси
податкового аудиту**

Рівень узагальнення	Складові базису	Нормативно-правові акти, методичне забезпечення
Високий	Конституція України	
	Кодекси України	Господарський, цивільний, бюджетний, податковий, митний, етики професійних бухгалтерів та інші.
	Закони України	«Про аудиторську діяльність», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інші.
Середній	Положення / стандарти (міжнародного, національного рівня)	Стандарти завдань РМСАНВ (МСА, МСЗО, МСЗНВ, МССП) та МСКЯ, МСФЗ/МСБО, П(С) БО, Національні положення (зокрема, про сертифікацію аудиторів; зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг; постійне удосконалення професійних знань аудиторів тощо) та інші.
Низький	Внутрішні	Внутрішньофірмові стандарти податкового
	Порядки, методики	аудиту, методика проведення податкового аудиту, Порядок оформлення результатів податкового аудиту та інші.
	Вказівки, рекомендації	Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів податкового аудиту, щодо оформлення матеріалів документальних перевірок контролюючими органами, щодо визначення суттєвості господарських операцій; методичні вказівки щодо розрахунку ризиків податкового аудиту та інші.

Джерело: власна розробка

діяльності» та деяких інших) правові засади податкового аудиту підлягають законодавчому закріпленню шляхом внесення нормативних змін та доповнень. Потребують сучасної адаптації і окремі правила РМСАНВ та МСКЯ в частині усвідомлення теоретико-методологічних засад інституту податкового аудиту. Особливу увагу заслуговує методичне забезпечення податкового аудиту, яке в рамках сьогоденних реалій потребує фундаментальної розробки з урахуванням цінного досвіду попередників. Так, не можна не відзначити вагомість напрацювань фахівців, які свого часу (на виконання Генеральної Угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 р.) розробили проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» [413], ключові аспекти якого цілком доречно врахувати при розробці внутрішніх стандартів та іншого методичного забезпечення податкового аудиту, які розкриватимуться в наступному розділі дослідження.

7. Після проведення податкового аудиту його результати, оформлені у формі Звіту, передаються відповідним органам податкового контролю ДФС України протягом нормативно визначеного часу (наприклад, протягом десяти робочих днів після передачі Звіту замовнику податкового аудиту – платнику податків). Зауважимо, що функціонування податкового аудиту на етапі передачі Звіту користувачам може відбуватися і за більш ліберальною схемою взаємодії учасників (рис. 3.8).

При ліберальному підході один екземпляр Звіту з податкового аудиту замовнику надається платнику податків без передачі іншого екземпляру органу ДФС України. В подальшому платник податків за власним бажанням обирає напрям дій, як-то:

- залишає матеріали податкового аудиту тільки для власного внутрішнього користування (у такому випадку державними контролюючими органами згідно до норм ПКУ у повному обсязі повинен здійснюватися податковий контроль, зокрема, шляхом документальних перевірок, з яких планові перевірки

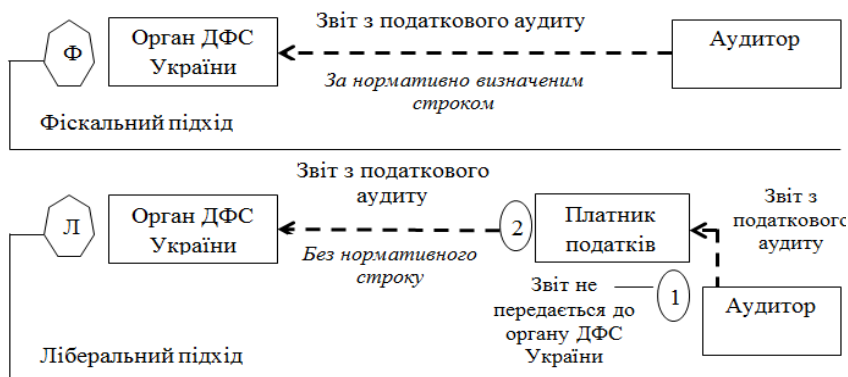


Рис. 3.8. Схема взаємодії учасників на етапі передачі Звіту з податкового аудиту: різні підходи

Джерело: власна розробка

мають бути передбачені у плані-графіку їх проведення за вимогами ст. 75, 77 ПКУ);

– передає один екземпляр Звіту з податкового аудиту відповідному органу ДФС України, але у нормативно невизначені терміни (у такому випадку державними контролюючими органами повинні враховуватися результати аудиторського звіту, але тільки за такої умови: якщо на дату отримання Звіту у плані-графіку поточного календарного року не передбачена документальна планова перевірка такого платника податків).

Отже, вибір напрямку дій на етапі передачі Звіту з податкового аудиту залишається за учасниками контролю. Втім слід зауважити, що схема взаємодії учасників за ліберальним підходом через певну функціональну непрозорість ускладнює досягнення рівноваги в інтересах сторін, що в цілому дещо нівелює дерегуляційний механізм податкового контролю

У Звіті наводиться незалежна думка аудитора про результати перевірки в усіх суттєвих аспектах своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів (податкових платежів), а також дотримання валютного та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на державні контролюючі органи або в рамках податкової дерегуляції – на приватні структури в особі аудитора чи аудиторської фірми.

Звіт за результатами податкового аудиту, здійсненого у межах делегованих йому державних функцій, та акт документальної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи держави, матимуть однакову юридичну силу. А це означатиме принципово важливу річ – матеріали аудиторської перевірки суб'єкта господарювання, які надані до відповідних структур ДФС України (наприклад, до управління аудиту Головного управління ДФС України в Одеській області) сприймаються на рівні проведеного державою податкового контролю шляхом документальної перевірки. Як бачимо, механізм податкового дерегулювання проявляється в тому, що державні контролюючі органи після здійснення податкового аудиту не матимуть нормативних підстав на проведення планової документальної перевірки. Разом з цим надання суб'єктом податкового аудиту відомостей про порушення податкового законодавства платником податків (у частині заниження / завищення сум податкових зобов'язань, зменшення / збільшення від'ємного значення суми ПДВ та об'єкта оподаткування податком на прибуток, зменшення суми бюджетного відшкодування ПДВ) та розрахунку штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, проведеного у відповідності до норм ПКУ, дозволить державним органам координувати контрольні заходи, зокрема, у частині:

- притягнення до фінансової (а в певних випадках: до адміністративної та кримінальної) відповідальності платників податків за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи та на аудитора / аудиторську фірму (у межах делегованих державою повноважень) шляхом впровадження особливого механізму державного управління фінансовими санкціями, запропонованого в рамках податкової дерегуляції;

– складання плану-графіку проведення документальних планових перевірок з урахуванням даних про проведення податкового аудиту платників податків. З цього приводу доречно звернути увагу до пропозицій фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, які при дослідженні напрямів удосконалення податкового контролю зазначають, що зменшення кількості виїзних податкових перевірок одночасно відповідає інтересами держави та бізнесу з метою економії ресурсів [414, с. 11].

У кінцевому підсумку такі заходи у комплексі дозволять оптимізувати державні витрати через скорочення певних функцій та в цілому підвищити дієвість податкового адміністрування, що є дуже важливим для нашої країни. Відмітимо, якщо на сьогодні порівнювати витрати на податкове адміністрування в Україні, то їх частка втричі більша ніж у США. В США такі витрати складають приблизно 0,5–0,7 % обсягу зібраних податків [415, с. 269]. Не можна не погодитися і з тим, що «така тенденція підкреслює розгалуженість державної податкової системи та відсутність ефективності її податкового адміністрування. ... На противагу системі податкового адміністрування України, системи податкового адміністрування зарубіжних країн характеризуються раціональними та гнучкими податковими політиками, що забезпечують їх ефективність і цим самим враховують інтереси і держави, і територій, і платників» [415, с. 269].

Після окреслення значимих домінант імплементації інституту податкового аудиту в площині функціональної взаємодії аудиторів та контролюючих органів розглянемо іншу конфігурацію взаємозв'язків у системі фінансового (державного та недержавного) контролю.

Блок вихідних положень: аудитор ↔ платник податків

1. Відносини між аудитором / аудиторською фірмою та платником податків мають будуватися тільки на підставі укладеного договору сторін про надання аудиторських послуг відповідно до ст. 901 Цивільного кодексу України [416]. Разом з цим діяльність фахівців податкового аудиту можлива лише за умови відсутності суттєвих загроз їх незалежності (думки і поведінки) та при

дотриманні фундаментальних етичних принципів сторін договору згідно з концептуальною основою Кодексу етики професійних бухгалтерів [98].

2. Результати податкового аудиту в системі державного контролю відображатимуться в Звіті податкового аудиту як завдання з надання обґрунтованої впевненості відповідно до вимог МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», якими передбачено включення основних елементів до Звіту із завдання з надання впевненості без регламентації стандартизованого формату [91], але з урахуванням вимог, які пред'являються до змісту актів документальної перевірки державного органу контролю згідно з наказом ДФС України «Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок» від 01.06.2017 р. №396 [417]. При цьому у висновку Звіту податкового аудиту крім узагальнення питань перевірки дотримання податкового, валютного та іншого законодавства за вимогами ПКУ ще має резюмуватися інформація в формі, яка подає думку аудитора про результат оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями згідно МСЗНВ 3000 [91]. В подальшому на підставі висновку аудитор (при необхідності) розробляє та додає до Звіту податкового аудиту розрахунок суми недоїмки податкових зобов'язань з відповідних податків і зборів, штрафних санкцій і пені на дату складання звіту.

Суб'єкт господарювання – платник податків після закінчення податкового аудиту у формі документальної перевірки матиме право в нормативно визначені строки уточнити показники відповідної податкової звітності, подати її до контролюючих органів або здійснити інші заходи згідно з ст. 50 ПКУ, та добровільно сплатити суми податкової недоїмки (суми зобов'язань з податків та зборів), штрафні (фінансові) санкції та пені на підставі резуль-

татів перевірки, які відображені в Додатку до Звіту податкового аудиту протягом певного періоду, закріпленого нормативно. При цьому платежі, які в подальшому перераховуватимуться платником податків у відповідний бюджет (державний або місцевий) чи позабюджетні фонди згідно до рекомендацій, зазначених в аудиторському звіті, повинні сприйматися як платежі (податкові зобов'язання, штрафи, пені), що пов'язані з самостійним виправленням платником податків помилок. Такий підхід стимулює суб'єктів господарювання ініціювати проведення перевірок у сфері оподаткування якомога частіше, оптимізує для платників податків суми штрафних санкцій через зменшення їх розміру (до 3 % чи до 5 % замість 25 % чи 50 %) та в цілому зменшує фіскальну домінанту оподаткування, що сприятиме підвищенню довіри платників податків до вітчизняної системи державного контролю.

Поряд з цим слід зазначити, що серед професійної спільноти існує думка про те, що в процесі здійснення податкового аудиту виникають ризики корупційних дій аудитора, які можуть привести до недостовірних результатів аудиторської перевірки, і в зв'язку з цим окремими фахівцями рекомендується застосовувати деякі превентивні заходи [42, с. 46; 415, с. 271]. З таким судженням складно не погодитися, але не можна не погодитися і з тим, що точно такі ж корупційні ризики тільки стосовно дій державних контролюючих органів виникають при виконанні податкових перевірок. На сьогодні, за даними аналітичної записки «Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 року» фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, податкова та митна служби очолюють анти-рейтинг органів державної влади за рівнем корупції [414, с. 11]. До того ж слід відмітити, що на сьогодні серед професійної спільноти існує думка про те, що «введення у площину податкового контролю недержавних організацій створить певну професійну конкуренцію і сприятиме зменшенню корупційних явищ у державних контролюючих органах» [418].

Що ж стосується запропонованих дослідниками запобіжних заходів, то вони здаються досить дискусійними та підлягають більш детальному розкриттю. Так, на наш погляд, є не зовсім обґрунтованою авторська позиція стосовно акредитації суб'єктів аудиторської діяльності. Про яку акредитацію аудиторів йде мова? Можна припустити, що річ йде про процедуру офіційного підтвердження суб'єкта аудиторської діяльності відповідної спеціалізації за встановленими критеріям (податковий аудит). Але, на наше переконання, такі заходи для аудитора є зайвими та обтяжливими через те, що його кваліфікаційна придатність, яка підтверджується сертифікатом на зайняття аудиторською діяльністю відповідно до ст. 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [59] містить і таку складову професійних компетенцій, як здійснення податкового аудиту (обґрунтування цієї точки зору докладно розкрито у §3.2 даної роботи). У такій же логіці доречно розглянути пропозицію дослідників щодо визначення процедур по встановленню ступеня відповідальності податкових аудиторів за порушення законодавства. Перш за все слід відмітити, що цивільно-правова та інша відповідальність аудиторів / аудиторських фірм за неналежне виконання своїх зобов'язань регламентована вимогами ст. 21-22 Закону України «Про аудиторську діяльність» [59]. По-друге, процедури по встановленню ступеня відповідальності податкового аудитора принципово не можуть відрізнитися від процедур, які застосовуються до аудитора, що виконує інші види аудиторської діяльності (наприклад, фінансовий аудит). Навпаки, такі процедури, на нашу думку, незалежно від видів аудиторських послуг мають визначатися уніфіковано, за принципом солідарності та у відповідності до вимог МСА.

3. Як бачимо, в сфері податкового контролю (в рамках податкової дерегуляції) може створюватися особливий тип взаємовідносин учасників за їх власним бажанням: «аудитор ↔ платник податків», як альтернативний взаєминам: «держаний орган контролю ↔ платник податків». Такий стан речей указує на необхідність дати відповіді на закономірні питання: У чому сенс для платника податків такого вибору взаємодії та які переваги

він може очікувати при зміні традиційної парадигми взаємовідносин у сфері податкового контролю? Для цього розглянемо основні аспекти існування платника податків в передбачуваних умовах.

Суб'єкт господарювання, наперед знаючи, що податковий контроль у вигляді документальної перевірки для нього є невідворотним, обов'язковим за визначенням (у відповідності до вимог ПКУ), зможе власноруч створити для себе у системі контролю максимально комфортні умови. Перш за все, він матиме право за власним бажанням вибрати суб'єкта податкового контролю – державний контролюючий орган чи аудитора / аудиторську фірму. У разі, якщо прерогативу проводити податковий контроль у формі документальної перевірки віддано приватній структурі, платник податків, як замовник податкового аудиту, за згодою контролюючої сторони – аудитора / аудиторської фірми, зможе самостійно визначити дату, період (незалежно від ступеня податкового ризику, визначеного за вимогами ПКУ), терміни проведення податкового аудиту (але не більше строків, установлених ПКУ для документальної перевірки) виходячи з їх економічної доцільності.

У загально концептуальному значенні процес проведення податкового аудиту кардинально не відрізняється від процесу проведення документальної перевірки державними органами, зокрема, у частині використання єдиної нормативно-правової бази, наукових методів і прийомів, обробки облікової інформації, яка міститься у первинних документах, реєстрах податкового та бухгалтерського обліку, податковій, фінансової, статистичної та іншої звітності, ведення яких передбачено податковим законодавством. Проте результати перевірок, які здійснюватимуться державними та недержавними суб'єктами контролю, для платника податків виявляться принципово різними. Так, за результатами документальної перевірки платника податків щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства контролюючими органами складається акт, на

підставі якого у відповідності до вимог пп. 14.1.157 п. 14.1 ст. 14 ПКУ приймається «податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, ... або внести відповідні зміни до податкової звітності» [58]. Крім стягнення грошового зобов'язання, до якого включаються суми за податковими зобов'язаннями і штрафними (фінансовими) санкціями, та пені до платників податків можуть застосовуватися за наявності відповідних підстав такі види юридичної відповідальності, як: адміністративна та кримінальна (ст. 111 ПКУ) [58].

Отже, можна сказати, що головна мета податкового контролю в Україні, яка розкривається в постійному прагненні наповнити дохідну частину державного бюджету, реалізується переважно таким чином: перевірки → виявлення недоїмки, нарахування штрафів, пені → заходи щодо сплати платниками податків донарахованих сум у відповідні бюджети. Втім на сьогодні не можна не відзначити невтішну картину у сфері оподаткування – величезні суми ненадходжень до бюджету за результатами податкових перевірок та інших заходів контролю і, як наслідок, збільшення обсягу податкового боргу та його списання боржникам як безнадійного. В якості підтвердження цієї тези можна навести відомості про податковий борг платників податків станом на 01.08.2017 р., які розміщені на офіційному сайті ДФС України (табл. 3.8).

Також доречно звернути увагу і на показники податкового боргу за попередні періоди, які наведено у Звіті про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання, затверджені рішенням Рахункової палати від 28.02.2017 р. за № 6-4 [419]. Так, у Додатку 1 до Звіту вказано, що станом на 01.01.2014 р. податковий борг становив 15 549,4 млн. грн. (показники 2014 року відносно 2015 року склали 196,7 %); на 01.01.2015 р. – 30 591,4 млн. грн. (показники 2015 року відносно 2016 року склали 159,6 %); на 01.01.2016 р. – 48 819,5 млн. грн. (показники 2016 року відносно

Таблиця 3.8

Динаміка податкового боргу в 2017 році за даними ДФС України

млн. грн.

Назва показника	2017 рік , станом на перше число місяця						
	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень
Загальна сума податкового боргу	69625,5	72447,5	73253,9	73333,3	77518,0	77436,1	76970,1
Сума списаної безнадійної заборгованості	289,6	393,2	1158,4	1563,2	2262,2	2742,7	3045,8
Розстрочки, в тому числі:							
сума	2020,8	1683,5	1486,6	1171,1	1037,5	895,9	749,3
кількість	59	155	240	251	305	325	304

Джерело: складено на підставі [60]

2017 року склали 120,2 %); на 01.01.2017 р. – 58 680,7 млн. грн. Як бачимо, динаміка податкового боргу залишає бажати кращого – станом на 01.08.2017 року сума податкового боргу зросла на 61 420,7 млн. грн. або на 495 % (майже в п'ять раз) відносно суми боргу 2014 року (рис. 3.9).

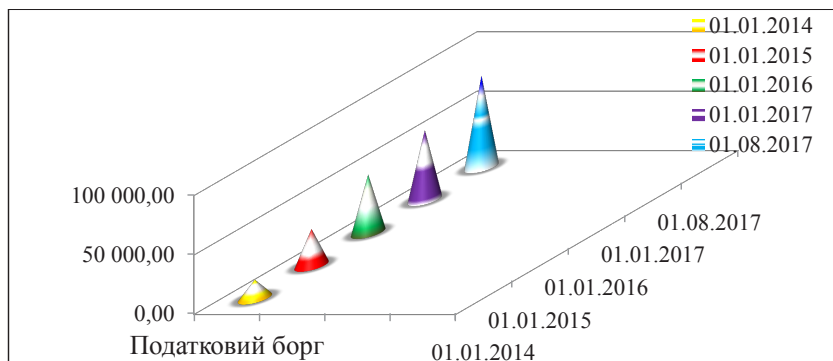


Рис. 3.9 Податковий борг платників податків у динаміці років

Джерело: складено на підставі [419]

Крім того, згодом податковий борг набуває статусу «безнадійного» і списується без отримання жодних надходжень (протягом 2014-2016 років унаслідок списання контролюючими органами безнадійного податкового боргу до державного бюджету не надійшло 15,8 млрд. грн.) [419]. Також при проведенні аудиту ефективності фахівцями Рахункової палати встановлено, що зростання обсягів податкового боргу відбувалося з одночасним збільшенням кількості платників податків – боржників, які перебували на обліку в органах ДФС України (за три роки їх кількість збільшилася майже в 1,8 раз: станом на 01.01.2014 р. їх кількість становила 1 864 594, на 01.01.2015 р. – 3 129 141, на 01.01.2016 р. – 3 055 465, на 01.01.2017 р. – 3 290 547). Це прямо вказує на погіршення платіжної дисципліни платників податків [419].

Не можна не відмітити, що в загальному обсязі податкового боргу значну питому вагу займають суми боргу за результатами

контрольно-перевірочної роботи ДФС України (за даними Звіту про результати аудиту ефективності Рахункової палати: більш ніж 30% – у 2016 р. та 2017 р., більш ніж 50% – у 2014 р. та 2015 р.). При цьому більшість грошових зобов'язань, донарахованих контролюючими органами за результатами такої роботи, оскаржувалися платниками податків в судах (станом на кінець 2014 року на оскарженні перебувало податкових повідомлень-рішень на загальну суму 135,3 млрд. грн.) [419]. Про низьку якість матеріалів та висновків актів перевірок державних органів контролю вказується і в роботах низки дослідників. Так, аналізуючи діяльність державних органів у сфері оподаткування та презентуючи власну програму дій з реформування ДФС України, окремі спеціалісти вказують на негативну статистику розгляду адміністративних скарг на користь платників податків (менше 10 %) та на те, що більше 70 % донарахованих сум за результатами податкових перевірок оскаржуються платниками податків в адміністративному та судовому порядку [420]. В цілому ж бюджетно-податкова політика України у середньостроковій перспективі характеризується як непередбачувана [421].

Підсумовуючи вищевикладене, слід зауважити, що на сьогодні в системі податкового контролю діючі фіскальні підходи не працюють ефективно та потребують фундаментального перетворення і, в першу чергу, в частині спрощення податкового адміністрування з передачею низки контрольних повноважень при дотриманні паритетності інтересів сторін – контролюючих органів, суб'єктів, яким делеговані функції податкового контролю в рамках податкової дерегуляції, і платників податків. В цьому контексті саме інститут податкового аудиту може з'явитися тим інструментарієм, за допомогою якого можна досягти рівноваги в інтересах всіх учасників контрольного процесу. Насамперед функціонування податкового аудиту забезпечить низку переваг для платників податків у частині реалізації їх інтересів при зіставленні з традиційною системою державного контролю. Так, платник податків, як замовник податкового аудиту, продукує для себе дещо іншу реальність у сфері податкового контролю:

- відносини з аудитором / аудиторською фірмою формуються на добровільних засадах, що дозволяє при проведенні податкового аудиту не відчувати фіскального тиску на відміну від податкової перевірки державним контролюючим органом;

- для платника податків може створюватися можливість перегляду розміру штрафних санкцій у напрямку їх мінімізації у разі зміни шляхів коригування сум грошових зобов'язань з податків та зборів (замість штрафних санкцій, нарахованих контролюючими органами ДФС України за результатами податкової перевірки, платник податків на підставі Звіту за результатами податкового аудиту (та додатків до нього) матиме право самостійно виправити помилки через уточнення показників податкової звітності);

- платник податків матиме право добровільно сплатити сум недоїмки, фінансових санкцій та пені, виявлених за результатами податкового аудиту;

- платник податків матиме можливість поряд з виявленими порушеннями податкового законодавства ознайомитися і з рекомендаціями стосовно зниження податкових ризиків, шляхів оптимізації оподаткування, наведеними в Звіті за результатами податкового аудиту, які в подальшому можуть вплинути на податкове планування суб'єкта господарювання та в цілому скоординувати його управлінську діяльність у системі оподаткування;

- у разі отримання органами державного податкового контролю від аудитора / аудиторської фірми Звіту з податкового аудиту платника податку, до плану-графіку проведення документальних планових перевірок такі платники податків не відбираються та не підлягають документальній перевірці;

- розуміння того, що діяльність аудитора в сфері оподаткування не пов'язана з бажанням неодмінно за рахунок коштів платника податків поповнити державний бюджет (що, на жаль, властиво роботі фіскальних органів), обумовлює підвищення ступеня довіри між платником податків та аудитором, як суб'єктом незалежного фінансового контролю.

Деякі дослідники відмічають ще і «позитивний психологічний ефект, оскільки платникам податків певною мірою дається свобода вибору перевіряючого, термінів проведення перевірки...», добровільної сплати податкових зобов'язань [42, с. 46]. У цьому зв'язку доречно вказати і досвід зарубіжних країн, за яким «сумлінний платник податків може піддаватися контрольній перевірці один раз в сім, десять і навіть двадцять років. Замість спілкування з державною організацією податкового контролю, заснованої на концепції підпорядкування і примусу, сумлінний господарчий суб'єкт отримує можливість роботи з перевіряючими на базі аудиторської концепції податкового контролю, яка передбачає горизонтальні, добровільні зв'язки» [418].

Імплементация інституту податкового аудиту також дозволяє реалізувати фіскальні інтереси держави, але в межах, що допускають дотримуватися рівноцінності цілей всіх учасників у системі податкового контролю. Так, при впровадженні податкового аудиту оптимізуються державні витрати через скорочення обсягів контрольно-перевірочної роботи в рамках податкової дерегуляції; зменшується домінування фіскальної функції держави в системі податкового контролю та покращується сервісне забезпечення платників податків; знижуються ризики збільшення податкового боргу через можливість добровільної сплати грошових зобов'язань з податків та зборів за результатами податкового аудиту, проведення якого ініціюється платниками податків. Все викладене вище дозволяє впевнитися в тому, що інститут податкового аудиту в цілому сприятиме підвищенню ефективності податкового адміністрування контролюючих органів держави.

Наприкінці відзначимо, що, на наше переконання, при імплементації інституту податкового аудиту сформується особлива модель державно-приватного партнерства, в якій учасники будуватимуть свої відносини один з одним тільки на взаємовигідних умовах, дотримуючись принципу паритетності інтересів сторін в системі податкового контролю.

Висновок до розділу 3

Дослідження стану та розвитку податкового аудиту в умовах інституціональних перетворень забезпечили можливість дійти таких висновків.

1. Інституційне становлення податкового аудиту за авторським баченням має ґрунтуватися на визначальних концепціях інституціоналізації контролю, які досить плідно досліджувалися науковою спільнотою на протязі останніх десятиріч. Інституціоналізацію податкового аудиту варто досліджувати у взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами, враховуючи різноманітні – економічні, політичні, соціальні, культурні, психологічні та інші фактори регулювання в системі фінансового контролю.

2. Розкриття основних категорій (інститут, інституція) інституційної парадигми податкового аудиту, визначення передумов та тенденцій її розвитку має здійснюватися з врахуванням етимологічного генезису та ретроспективного підходу в дослідженні теоретико-практичних засад інституціоналізації контролю.

3. В ієрархії вже сформованого інституту аудиту інституалізація податкового аудиту повинна відбуватися на теренах національної ідеї розвитку аудиторської діяльності шляхом модифікації концепцій, нормативно-правового забезпечення, структурних та організаційних змін аудиту, інституційних зв'язків (на рівні організацій чи в контексті трансформації законів, норм, положень / правил), або створення нових інституціональних моделей.

4. Авторське розроблення поетапної моделі інституціоналізації податкового аудиту висвітлило його інституційне формування за відповідними стадіями (фактори зовнішнього середовища контролю як вихідні передумови → специфічні потреби учасників контролю → інституції ↔ інститут) та підтвердило, що саме податковий аудит має стати тим інститутом, який врівноважить відносини учасників контрольного процесу в області оподаткування – фіскальних органів, платників податків, ауди-

торів; та врахує інтеграційну природу цих стосунків і гармонізує інтереси сторін.

5. На підставі порівняльного аналізу досліджена специфіка взаємодії фахівців незалежного аудиту (при виконанні завдання з надання достатньої / обґрунтованої впевненості в сфері оподаткування) і органів податкового контролю та виявлена проблематика їх гармонійного співіснування. Зазначено, що наріжним каменем дослідження є один із основних способів здійснення державного контролю в сфері оподаткування – шляхом виконання документальної перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, дотримання валютного та іншого законодавства. Саме тому через призму її виконання проаналізовано функціонування учасників контрольного процесу, зокрема, з точки зору їх кваліфікаційних умов та професійних компетенцій.

6. Огляд діяльності окремих структур ДФС України дозволив обґрунтувати доцільність їх оптимізації (в частині кадрового забезпечення, функціонального навантаження державних службовців, інших державних витрат) шляхом залучення до документальних перевірок платників податків фахівців-практиків незалежного фінансового контролю (у вигляді проведення ними самостійних перевірок), але за умови інституційних змін фінансового контролю в сфері оподаткування. В рамках цієї пропозиції зіставлення кваліфікаційного рівня, професійних компетенцій та інших інституційних умов, які пред'являються до спеціалістів перевіркової роботи в галузі державного і недержавного (аудиторського) податкового контролю дало змогу виявити як схожість так і відмінність цих вимог. Узагальнюючи дані порівняльного аналізу вимог можна констатувати, що в нашій країні сертифікований аудитор визначально є фахівцем-практиком з достатнім теоретичним рівнем професійної підготовки не тільки в сфері традиційного аудиту, але і в схожих галузях економіки, зокрема, в сфері оподаткування, на відміну від спеціалістів перевіркової роботи в системі державного податкового контролю через низку таких чинників, як: неповна вища освіта;

вікове обмеження; необов'язковість досвіду роботи відповідного спрямування тощо.

7. Спроба побудувати тісні функціональні зв'язки між незалежними аудиторами та органами податкового контролю була зроблена ще в 2011 році шляхом укладання Генеральної Угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України. Втім ретроспективний аналіз її змісту свідчить про те, що в договорі визначально не передбачалося декларування позицій, пов'язаних з дотриманням паритету інтересів сторін контрольного процесу (аудитора, платника податків, державних контролюючих органів), що в кінцевому підсумку привело до згортання проголошених ініціатив. На сьогодні взаємодія між учасниками зводиться лише до співробітництва в сфері проведення семінарів, круглих столів, консультацій, обговорень та подібних спільних заходів з ціллю підготовки проектів нормативних документів, розробки єдиних методологічних засад податкової звітності тощо. Такий стан речей вимагає переосмислення декларативних ініціатив в новітній парадигмі державно-приватних взаємостосунків та впровадження її в сучасну практику податкового аудиту.

8. Встановлено, що діюча система контролю в Україні жодним чином не характеризує політику держави як гнучку, а навпаки, вказує на її жорстку статичність через нормативну недопустимість розширення контрольних функцій на інших учасників контролю в області оподаткування. Проте сучасна реальність свідчить про необхідність корінних перетворень в системі державного податкового контролю, і перш за все в частині переосмислення складу учасників контрольного процесу, їх функціональних призначень та взаємодії у контрольному середовищі. Такий стан речей підтверджується діяльністю низки бізнес-асоціацій, громадських об'єднань та коаліцій («За детінізацію економіки», «За ліберальну податкову реформу», «Реанімаційний Пакет Реформ», Інститут соціально-економічної трансформації, Інститут податкових реформ), якими впродовж останніх років

пропонуються законодавчі ініціативи з розвитку партнерських відносин між державними органами і бізнесом.

9. З метою дослідження новітньої парадигми державно-приватного партнерства в сфері оподаткування потребують критичного осмислення пропозиції Інституту податкових реформ щодо триєдиного функціонування учасників контролю (податкових едвайзерів, фіскальних органів, платників податків) в рамках проекту Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу (податкова дерегуляція)». Побудова матриці впливу податкової дерегуляції на учасників контролю дозволило висвітлити новації законопроекту в контексті лібералізації системи податкового адміністрування, спрощення умов ведення бізнесу і з позиції інтересів платників податків та зазначити, що запропоновані зміни «правил гри» держави в сфері податкового адміністрування в цілому негативно позначаються на інтересах платників податків через постійну наявність фіскального ризику при проведенні документальних перевірок податковими едвайзерами (зокрема, при повідомленні органу виконавчої влади про факти ухилення від оподаткування, мінімізації податків, які встановлені едвайзером). Це не сприяє покращенню взаємодії платників податків і контролюючих органів, гармонізації партнерських відносин держави і приватного сектору економіки України.

10. Встановлено, що тільки дотримання паритету інтересів сторін через встановлення особливих правил лібералізації та податкової дерегуляції контрольного процесу створить новітню парадигму державно-приватного партнерства учасників податкового контролю. Для вирішення цієї задачі варто усвідомити симбіоз суспільних інтересів у сфері оподаткування: добробут всього суспільства ↔ заможність кожної людини та її злагожене співіснування в суспільстві. В цьому сенсі прагнення до такої форми суспільних взаємовідносин, при якій кожен член суспільства при паритетній взаємодії один з одним отримує користь, є рушійною силою гармонізації інтересів – держави в особі фіскальних органів, бізнес-спільноти, платників

податків. Аналізуючи очікування суспільства та оцінюючи ступінь його готовності до зміни відносин державних органів податкового контролю та платників податків, можна констатувати, що на сьогодні державно-приватне співробітництво доречно будувати в рамках нової моделі взаємодії учасників контролю в сфері оподаткування (державний фіскальний орган ↔ аудитор ↔ платник податків), специфіка функціонування якої полягатиме в дерегуляції податкового контролю через впровадження інституту податкового аудиту в систему державного податкового контролю, як альтернативного виду контролю, в заданих межах. Це дозволить будувати партнерські стосунки між державою і приватними структурами на якісно новій основі, та поєднувати на паритетних засадах інтереси суб'єктів контролю та платників податків.

11. Для розкриття суті запропонованої функціональної моделі взаємодії учасників контролю в сфері оподаткування визначені правові засади аудиторів при здійсненні податкового аудиту в системі державного контролю та досліджена специфіка їх взаємовідносин з контролюючими органами та платниками податків за блоками вихідних положень: аудитор ↔ державні органи контролю; аудитор ↔ платник податків.

12. Обґрунтовано, що імплементація інституту податкового аудиту дає змогу реалізувати фіскальні інтереси держави, але в заданих межах, що допускають дотримуватися рівноцінності цілей всіх учасників у системі податкового контролю. А також підвищити ефективність податкового адміністрування шляхом: оптимізації державних витрат через скорочення обсягів контрольно-перевірочної роботи в рамках податкової дерегуляції; зменшення домінування фіскальної функції держави; покращення сервісного забезпечення платників податків; зниження ризиків зростання податкового боргу у зв'язку з можливістю добровільної сплати зобов'язань за результатами податкового аудиту, проведеного за ініціативою платників податків.

Для платника податків при імплементації інституту податкового аудиту продукується інша, більш комфортна реальність

у сфері податкового контролю: добровільність відносин з аудитором дозволяє не відчувати фіскального та морального тиску; створюється можливість перегляду розміру штрафних санкцій при коригуванні сум податкових зобов'язань та добровільної сплати сум недоїмки, штрафів та пені, виявлених за результатами податкового аудиту. Також замовник може ознайомитися з рекомендаціями щодо зниження податкових ризиків, шляхів оптимізації оподаткування, наведеними в Звіті за результатами податкового аудиту, які в подальшому можуть вплинути на його податкове планування та в цілому на координацію його управлінської діяльності в системі оподаткування. Крім того, при дотриманні відповідних умов (у разі надання органам державного податкового контролю Звіту з податкового аудиту) до плану-графіку проведення документальних планових перевірок такі платники податків не відбираються та не підлягають документальній перевірці.

Все викладене вище дозволяє впевнитися в тому, що при імплементації інституту податкового аудиту сформується особлива модель державно-приватного партнерства, в якій учасники будуватимуть свої відносини один з одним тільки на взаємовигідних умовах, дотримуючись принципу паритетності інтересів сторін в системі податкового контролю.

Розділ 4

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ МЕХАНІЗМ САМОРЕГУЛЯЦІЇ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

4.1. Стандартизація податкового аудиту: комбінаторний підхід

Однією з передумов становлення та розвитку податкового аудиту при зміні парадигми фінансового контролю є стандартизація, тобто робота, яка спрямована на оптимальне впорядкування дій із встановленням стандартів у сфері такого виду контролю. Ключову роль в цьому зв'язку має зіграти створення чітких нормативних регуляторів податкового аудиту на різних рівнях управління. На особливу увагу в цьому сенсі заслуговують наукові дослідження в частині сучасного осмислення нормативних документів (стандартів), прийнятих на державному рівні (міжнародному / національному), які встановлюються для певних видів аудиторської діяльності – для завдань з надання обґрунтованої / достатньої впевненості. Вкрай важливими виявляються і питання внутрішньої стандартизації податкового аудиту в контексті пошуку заходів щодо підвищення його якості, ефективності та з метою оптимальної саморегуляції. Саме така проблематика покладена в основу даного параграфа. Але її розкриття пов'язано з рішенням комплексу завдань, суть яких в цілому зводиться до одного знаменника – побудувати концептуальну модель стандартизації податкового аудиту. Виходячи з цього, в даному параграфі досліджуються такі питання: на підставі огляду законодавчих та інших нормативно-правових актів узагальнюється базове регулювання аудиторської діяльності в частині виконання завдань з надання обґрунтованої впевненості; при дослідженні регламентації податкового аудиту розробляється багаторівнева модель, в якій, виходячи з логіки ієрархії,

упорядковуються аудиторські стандарти; в рамках зовнішньої стандартизації аналізуються проблемні питання щодо основних вимог міжнародних стандартів (зокрема, МСЗНВ 3000) в розрізі нормативної адекватності їх застосування в сфері податкового аудиту (зокрема, через розкриття сутності таких категорій, як: мета, предмет, критерії з предмета завдання); визначається правомірність / доречність існування особливого концептуального підходу до стандартизації податкового аудиту; розглядаються питання модифікації діючої системи аудиторських стандартів і розробки нових стандартів податкового аудиту в процесі його виконання за етапами; у межах зовнішньої стандартизації наводиться модель послідовності виконання податкового аудиту з обґрунтуванням доцільності подальшого розроблення внутрішніх стандартів (загальних, робочих), які мають будуватися за певними принципами, зокрема, за принципами ієрархії.

Податковий аудит в системі координат стандартів аудиту відноситься до завдань з надання достатньої / обґрунтованої впевненості (Reasonable assurance engagement), про що детально доведено у параграфі 1.3 цього дослідження, а тому, як різновид аудиторської діяльності, регулюється обов'язковими в застосуванні професійними стандартами Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), які не мають переважної сили над національними документами, що регулюють аудиторську діяльність [91]. Втім законодавчі та інші нормативно-правові акти України в сфері аудиторської діяльності, що приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в цілому відповідають вимогам міжнародних стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) та РМСАНВ. У цьому контексті процес стандартизації податкового аудиту доречно досліджувати поряд з основними елементами (тристоронні відносини, прийнятний предмет перевірки, належні критерії, достатні й прийнятні докази, письмовий звіт з надання впевненості), які розкрито в параграфі 1.3 цієї роботи, і в залежності від рівня суб'єкта, що здійснює стандартизацію та приймає відповідні нормативи, тобто на рівні:

- держави (зовнішня стандартизація);
- на рівні суб'єкта господарювання – аудитора / аудиторської фірми (внутрішня стандартизація).

Сучасний стан зовнішньої стандартизації аудиторської діяльності слід розглянути насамперед з точки зору її впливу на інститут податкового аудиту. До того ж процес стандартизації податкового аудиту варто усвідомлювати в системі відліку МКОЗНВ та узгодженого з нею МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». Дослідження питань сучасної регламентації податкового аудиту як завдання з надання обґрунтованої впевненості дозволило упевнитися в тому, що вимоги МСЗНВ 3000 у загальному сенсі відповідають концептуальним засадам податкового аудиту та виявляються методологічно адекватними при впровадженні такого виду контролю. Крім того, на підставі огляду нормативно-правового забезпечення у сфері незалежного фінансового контролю можна виділити ще низку законодавчих та інших нормативно-правових актів, регламентуючих аудиторську діяльність, та вимоги яких розповсюджуються на такий її різновид, як податковий аудит – при умові його інституційного введення в систему фінансового (державного та недержавного) контролю (табл. 4.1).

Як видно, правові засади виконання завдань з надання обґрунтованої впевненості регулюються відповідними нормативними документами, які входять до елементів інституційної структури податкового аудиту. Проте виконання завдань з надання обґрунтованої впевненості поряд із правовою регламентацією на державному рівні має регулюватися і на рівні суб'єктів господарювання. У цьому сенсі систему регламентації можна представити у вигляді багаторівневої моделі, в якій упорядковуються за принципом ієрархії аудиторські стандарти (рис. 4.1).

Слід відмітити, що стандартизація податкового аудиту на всіх її рівнях повинна відбуватися з дотриманням паритетності інтересів учасників аудиторського процесу. У рамках зовнішньої (державної) регламентації стандарти в цілому «визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторсь-

Таблиця 4.1

Базова регламентація аудиторської діяльності в частині виконання завдань з надання обґрунтованої впевненості

Правова категорія	Назва нормативного акту	Загальна характеристика регламенту
Кодекс	Господарський кодекс України	Встановлює правові основи господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності
	Кодекс етики професійних бухгалтерів РМСЕБ	Встановлює норми поведінки професійних бухгалтерів і стверджує засадничі принципи, які мають дотримуватися особи – суб'єкти професійної бухгалтерської практики
	ПКУ	Регулює відносини учасників контролю у сфері оподаткування
Закон	Закон України «Про аудиторську діяльність»	Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні
	Закон України «Про стандартизацію»	Регулює відносини, пов'язані з діяльністю у сфері стандартизації та застосуванням її результатів
Стандарт	МСКЯ 1-99	Встановлюють вимоги до контролю якості та відповідальність аудиторської фірми за її систему контролю якості
	МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»	Містить цілі, вимоги, матеріали до застосування, інші пояснювальні матеріали, визначення, які повинні застосовуватись у завданнях з надання впевненості
	Інші МСЗНВ (якщо вони є доречними до завдання з надання обґрунтованої впевненості та стосуються конкретного предмету завдання)	
-	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	Не є стандартом (тому не встановлює вимог, принципів, процедур до виконання завдань, а тільки задає головні орієнтири щодо їх виконання), але всі стандарти з надання впевненості повинні бути узгоджені з цією концептуальною основою в рамках вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Джерело: узагальнено автором на підставі [91]

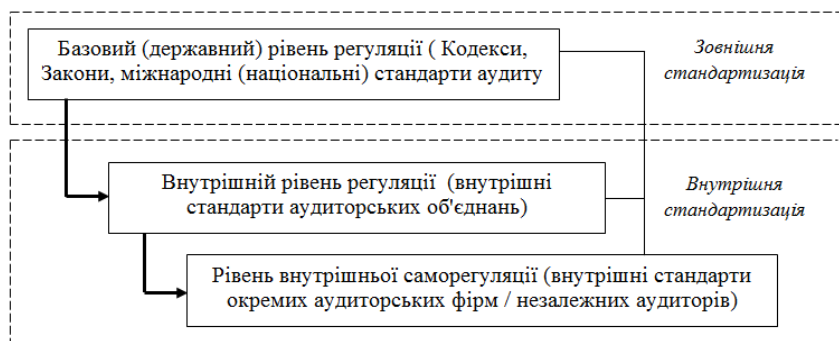


Рис. 4.1. Багаторівнева модель стандартизації податкового аудиту

Джерело: власна розробка

кої перевірки,... питання методології, базові принципи, яких повинні дотримуватись всі представники цієї професії» [422]. Із прийнятих міжнародних стандартів у сфері аудиторської діяльності основні методологічні аспекти завдання з надання обґрунтованої впевненості розкриваються саме в МСЗНВ 3000 (в контексті Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг).

Вимоги МСЗНВ 3000 слід проаналізувати в розрізі адекватності їх застосування в сфері податкового аудиту та у зіставленні з проектними ініціативами Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)».

Перш за все в стандартах відносно завдань з надання обґрунтованої впевненості важливо відслідкувати сутність таких категорій, як: мета, предмет та критерії, що мають застосовуватися для підготовки інформації з предмета завдання.

Дослідження в світлі зовнішньої стандартизації показало, що існуючі нормативні документи методологічно розкривають ці категорії занадто абстрактно, і як наслідок, продукують їх неоднозначне тлумачення. Безумовно, стандарти у сфері аудиторсь-

кої діяльності «формуєть єдині базові вимоги, які визначають нормативи якості та надійності аудиту і забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки за умови дотримання цих вимог, ... виступають первісним орієнтиром при розробці конкретних методик» [423], проте чимало положень виявляються «розпливчатими» та мають уніфікований характер («уніфікація» – від. лат. unus – один, facio – роблю; об'єднання). Такий стан речей, на наш погляд, може бути виправданий з точки зору теорії аудиторських стандартів, але не в частині застосування їх на практиці. Інакше кажучи, поряд зі стандартами – державними нормативами, які розкривають загальні концептуальні та методологічні аспекти аудиту, аудиторами / практикуючими фахівцями мають застосовуватися певні внутрішні регулятиви (внутрішньофірмові / внутрішні стандарти), що визначають організацію, методику, техніку того чи іншого виду аудиторської діяльності.

На думку відомого американського вченого Р. Монтгомери та його послідовників в області аудиту (в контексті зовнішньої регламентації) «стандарти встановлюють мінімальний рівень виконання і якості, якого чекають від аудитора їх клієнти і суспільність, ... та є мірою якості виконання» [161, с. 55], що в певній мірі підтверджує їх узагальнену природу. В цілому не можна не погодитися і з твердженням, прийнятим у професійному середовищі, що стандарти швидше за все носять «рамковий» характер, регламентуючи не так зміст аудиторської діяльності, скільки її порядок і умови здійснення [424].

Ілюстрацією підтвердження вказаних суджень є тлумачення змісту багатьох дефініцій в розкритті концептуальних та методологічних засад стандартів аудиту, зокрема, таких ключових понять, як: викривлення, вимірювання, оцінка / оцінювання, суттєвість, – при визначенні категорії «мета завдання» в системі координат МСЗНВ (табл. 4.2).

Дані, наведені в табл. 4.2, наочно демонструють узагальненість понятійного апарату (викривлення/ викривлення факту, суттєвість), у певних випадках – неоднозначне тлумачення

Таблиця 4.2

Терміни для розкриття категорії «мета» в системі координат МСЗНВ

Назва терміну	Визначення терміну	Джерело
01	02	03
Викривлення (Misstatement)	Це розбіжність між інформацією з предмета перевірки та відповідною оцінкою або визначенням основного предмета перевірки відповідно до критеріїв	Глосарій (у контексті МСЗНВ 3000)
Викривлення факту (Misstatement of fact)	Це інша інформація, яка прямо не пов'язана з інформацією, що містить фінансова звітність, яка підлягала аудиту, але невірно викладена/ подана.	Глосарій (у контексті МСЗНВ 3000)
Викривлення факту стосовно іншої інформації (Misstatement of fact with respect to other information)	Це інша інформація, що прямо не пов'язана з питаннями, розкритими в інформації про предмет перевірки або звіті з надання впевненості, але яка неправильно викладена або подана.	МСЗНВ 3000
Інформація з предмета перевірки (Subject matter information)	Це результати вимірювання або оцінювання предмета перевірки, тобто інформація, яку отримують за підсумками застосування критерію оцінки до предмета перевірки.	Глосарій
Інформація з предмета завдання (Subject matter information)	Це результати вимірювання або оцінювання предмета завдання відносно критеріїв, тобто інформація, що отримується в результаті застосування критеріїв до предмету перевірки	МСЗНВ 3000

Продовження таблиці 4.2

Назва терміну	Визначення терміну	Джерело
01	02	03
Інша інформація (Other Information)	Це інформація (крім інформації з предмета перевірки та звігу з надання впевненості щодо неї), що включена за законом, нормативним актом або традицією до складу документа, який містить інформацію з предмета перевірки та звігу із надання впевненості щодо неї	Глосарій (у контексті МСЗНВ 3000), МСЗНВ 3000
Вимірювання, оцінка	Терміни не пояснюються	-
Оцінювати (Assess)	Це аналізувати ідентифіковані ризики суттєвого викривлення, щоб дійти висновку про їх значущість. Термін «оцінювати» (Assess) традиційно використовується лише щодо ризику	Глосарій
Оцінювати (Evaluate)	Це ідентифікувати та аналізувати відповідні питання, включаючи виконання в разі потреби додаткових процедур, щоб дійти конкретного висновку щодо якогось питання. Термін «оцінювати» традиційно використовується лише стосовно низки питань, включаючи докази, результати процедур та ефективність дій управлінського персоналу у відповідь на ризик	
Суттєвість (Materiality)	Термін визначається тільки в такому контексті: суттєвість для виконання аудиторських процедур (Performance materiality) – для фінансової звітності; та суттєвість компонента	Глосарій

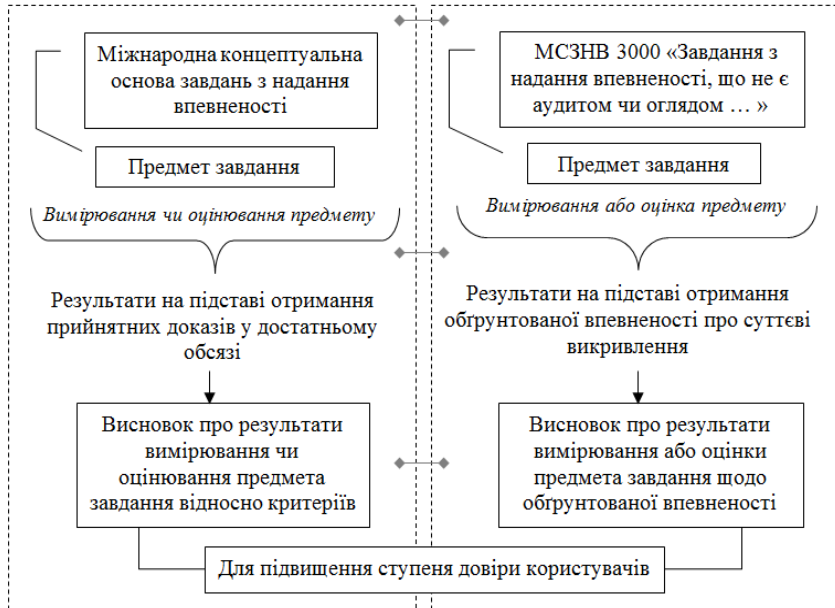
Закінчення таблиці 4.2

Назва терміну	Визначення терміну	Джерело
01	02	03
Суттєві викривлення	Викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо вони, взяті окремо або в цілому, очікувано впливатимуть на відповідні рішення визначених користувачів, прийняті на основі інформації з предмета завдання.	МСЗНВ 3000, МКОЗНВ
Критерії (Criteria)	Це контрольні показники, які використовуються для оцінки або визначення предмета перевірки.	Глосарій, МСЗНВ 3000
Характеристика критеріїв	Доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість	МСЗНВ 3000
	Доречність, повнота, надійність, нейтральність, зрозумілість критеріїв (які очікується застосовувати для підготовки інформації з предмета завдання)	МКОЗНВ
Достатність та прийнятність доказів	Достатність є мірою кількості доказів. Прийнятність є мірою якості доказів, тобто їх доречності та надійності стосовно підтвердження висновку практикуючого фахівця.	МСЗНВ 3000 МКОЗНВ

Джерело: узагальнено на підставі [91]

термінів або взагалі відсутність їх роз'яснення (вимірювання, оцінка / оцінювання).

У контексті МСЗНВ 3000 згідно з МКОЗНВ видається цілком доречним розглянути і зміст дефініції «мета завдання» за такою схемою (рис. 4.2).



**Рис. 4.2. Інтерпретація дефініції «мета завдання»
в контексті МСЗНВ**

Джерело: складено автором на підставі [91]

З приведених даних (рис. 4.2, табл. 4.2) видно, що зміст дефініції «мета завдання» тлумачиться надто узагальнено через вільну чи неоднозначну інтерпретацію її певних семантичних рядів в контексті МСЗНВ, як-то: вимірювання та оцінка / оцінювання предмету завдання відносно критеріїв; викривлення та суттєвість викривлень; достатність та прийнятність доказів. Проте така узагальненість регулятивів створює передумови

для побудови внутрішньофірмових аудиторських стандартів та інших внутрішніх нормативів, їх подальшого збалансованого розвитку на національному рівні. У цьому сенсі заслуговує уваги Проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)», в якому, враховуючи концептуальні основи МСЗНВ, дефініція «мета завдання з податкового аудиту» тлумачиться як «підвищення довіри контролюючих органів щодо відповідності податковому законодавству України податкової звітності.

Мету досягають через висловлення уповноваженою аудиторською фірмою думки про те, чи складена податкова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до податкового законодавства України», що в цілому не суперечить авторському розумінню концептуальних засад інституту податкового аудиту в сфері незалежного фінансового контролю.

Предметом завдання за МСЗНВ 3000 прийнято вважати явище, яке вимірюють або оцінюють, застосовуючи визначені критерії. До речі, поняття «предмет завдання» (у контексті МСЗНВ 3000) та «основний предмет перевірки» (за Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) на англійській мові вимовляються однаково: *Underlying subject matter* [91], тобто, зміст цих термінів потрібно сприймати однаково: завдання = перевірка. Дослідження показало, що у світлі міжнародних стандартів критерії як елементи аудиторського завдання, що застосовуються при визначенні його предмету, є необхідною умовою виконання завдання. За допомогою критеріїв можна здійснювати «цілеспрямовані перевірки, які будуть виступати основою для висновків та створять умови для розуміння результатів роботи аудитора» [425, с. 149]. Погодимось і з тим, що «критерії представляють собою розумні та виконувані стандарти якості роботи та контролю, за допомогою яких можна здійснити оцінку та аналіз дотримання правових норм та законів, адекватності існуючих систем та процедур, економії коштів, результативності

та рентабельності роботи тощо» [425, с. 149]. К тому же здається цілком умотивованим розгляд критеріїв у контексті: цілей та задач завдання, визначених нормативними актами або керівництвом; стандартів на основі прийнятих методик; внутрішніх розробок в сфері аудиту; результатів діяльності суб'єкта господарювання або аналогічних господарюючих суб'єктів [425, с. 149].

Відповідно до МКОЗНВ критерії, які застосовують при розкритті предмету завдання можна систематизувати за такими ознаками, як:

- формалізація (формальні та менш формальні критерії); обґрунтування (існуючі та спеціальні критерії);

- доступність (публічність, чіткість формулювання в поданні інформації з предмета завдання та в звіті з надання впевненості, загальне розуміння критеріїв); характеристики прийнятності [91]. Разом з цим окремими дослідниками пропонується класифікувати критерії ще виходячи з функцій предмета завдання – за оцінкою чи за вимірюванням [426, с. 48]. Така умова розподілу критеріїв, на нашу думку, потребує більш детального обґрунтування через існуючу нині в аудиторських стандартах невизначеність термінів «оцінка», «вимірювання». Класифікування критеріїв з предмету завдання досліджується і за додатковими ознаками залежно від: суб'єкта розробки критеріїв; джерел критеріїв; характеру викладення критеріїв; ступеня охоплення критеріями інформації за часом та за обсягом [425, с. 134]. Не викликає сумніву, що таке різноманіття класифікаційних ознак, за допомогою яких дослідниками аналізуються критерії предмета завдання, хоча і здається дещо надмірним через певне семантичне дублювання, все ж в цілому сприятиме подальшому розвитку методичних розробок виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд (зокрема, завдань у формі податкового аудиту).

При розгляді критеріїв предмету завдання за прийнятними характеристиками згідно з МКЗНВ не можна не відмітити навіть у контексті професійного судження їх певну узагальненість та змістовну умовність (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

**Критерії предмету завдання
за прийнятними характеристиками**

Характеристики критеріїв	Розкриття характеристики критеріїв предмету завдання за МСЗНВ 3000 та МКОЗНВ
Доречність	Доречні критерії приводять до отримання такої інформації з предмета завдання, яка допомагає визначеним користувачам у прийнятті рішень
Повнота	Критерії вважаються повними, коли в інформації з предмета завдання, підготовленій відповідно до них, не міститься пропусків доречних чинників, які очікувано можуть впливати на рішення користувачів, прийнятих на основі такої інформації з предмета завдання. Повні критерії містять, якщо це доречно, еталонні показники для подання та розкриття.
Надійність	Надійні критерії дають змогу виконувати досить стабільне вимірювання чи оцінювання предмета завдання, включаючи, якщо це доречно, подання та розкриття, при використанні різними практикуючими фахівцями за подібних обставин.
Нейтральність	Нейтральні критерії приводять до отримання такої інформації з предмета завдання, яка б не містила упередженого подання відповідно до обставин завдання.
Зрозумілість	Зрозумілі критерії приводять до отримання такої інформації з предмета завдання, яку можуть зрозуміти визначені користувачі.

Джерело: узагальнено автором на підставі [91]

І як наслідок: наявність проблемних питань (наприклад, наскільки аудитор вільний в своїх професійних судженнях щодо визначення доречності, повноти, зрозумілості критеріїв; чи може отримана інформація бути в цілому достатньою та надійною при розкритті важливих аспектів діяльності). У цьому сенсі доречно звернути увагу на підходи до критеріїв предмету завдання, які наведені в проекті Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту), розробленому АПУ. Так, критеріями завдання з податкового аудиту є «кількісні

або сформульовані у тексті контрольні показники, які використовують аудитори для оцінки відповідності вимогам податкового законодавства податкової звітності» [413]. У Положенні з національної практики оцінку належності критеріїв завдання з податкового аудиту визначено за характеристиками у світлі вимог МСЗНВ 3000 та МКОЗНВ, але в умовах реалізації податкового аудиту застосування критеріїв за цими характеристиками не пояснено (не розкрито). У проекті досить детально розглянуто формальні критерії предмету завдання (Конституція України; ПКУ; законодавчі акти, прийняті на підставі ПКУ; П(С)БО та МСФЗ; інші нормативно-правові акти), але не наведено інші критерії за рівнем формалізації (менш формальні), як і не визначено критерії за другими суттєвими ознаками. Водночас хотілося б відзначити важливість проектних ініціатив Положення для становлення податкового аудиту у сфері стандартизації. На наше глибоке переконання, на сучасному етапі розвитку аудиторської діяльності за різноманіттям її видів саме Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» при його введенні може стати одним із зовнішніх стандартів податкового аудиту. При цьому сучасне усвідомлення, певна модифікація змісту та структури даного стандарту (у тому числі, у частині більш детального розкриття змісту таких категорій, як: мета, предмет та критерії, що мають застосовуватися для підготовки інформації з предмета завдання) стануть свого роду необхідною передумовою внутрішньої (внутрішньофірмової) стандартизації податкового аудиту.

Поряд з такими визначальними категоріями, як: мета, предмет та критерії з предмета завдання, – доцільно розглянути процес реалізації завдання з надання обґрунтованої впевненості у формі податкового аудиту також у контексті зовнішньої стандартизації, виходячи з логіки структурованості стандартів за укрупненими ознаками. Так, в системі відліку МСЗНВ 3000 та інших МСЗНВ, доречних до завдання з надання обґрунтованої впевненості, можна виділити такі важні складові, як:

- планування завдання;
- виконання завдання та отримання доказів у процесі його виконання;
- підготовка звіту та формування висновку з надання обґрунтованої впевненості.

Така ж структурованість простежується і в Положенні з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)». З огляду на це дослідимо об'єкти зовнішньої стандартизації податкового аудиту, які пов'язані з його методичним та організаційним забезпеченням, на всіх етапах (стадіях) реалізації завдання. Звичайно, «виділення об'єктного пріоритету при розробці стандартів ... вимагає детального вивчення основних етапів їх виконання» [425, с. 166]. У цьому сенсі не можна не відмітити цінність розробок В. С. Рудницького, який одним з перших вітчизняних науковців досліджував проблемні питання систематизації аудиторського процесу за стадіями і етапами на різних рівнях його розвитку в умовах підтверджуючого, системно-орієнтованого аудиту та аудиту, що базується на ризику [107, с. 105].

На підставі аналізу напрацювань попередників дослідницею І. І. Андрощук висвітлено проблемні аспекти визначення етапів процесу реалізації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, досить ґрунтовно проаналізовано різноманіття наукових підходів щодо складових (етапів, стадій) аудиторського процесу, та запропонована власна модель етапів виконання завдання [425]. Погоджуючись з логікою автора та приймаючи до уваги її науковий доробок розглянемо цю проблематику в контексті здійснення такого виду аудиторської діяльності, як податковий аудит. Наразі мова піде про технологічний аспект аудиторського процесу, тобто, про визначення його основних етапів (стадій), виконання яких в певній послідовності утворює цілісний контрольний механізм. Втім, досліджуючи послідовність аудиторського процесу, не будемо акцентувати увагу на питанні привілейованості застосування термінів «стадія» або «етап» через те, що, виходячи з ети-

мології, семантики цих понять (етап – «окреми́й момент, стадія якогось процесу» [427]; стадія – «період, певний етап в розвитку чого-небудь» [427]) вважаємо цей дискурс непринциповим в контексті нашого дослідження.

Вивчення сучасних підходів щодо упорядкування етапів (стадій) процесу виконання завдань з надання впевненості дозволило узагальнити інформацію та навести її у матричній формі (табл. 4.4).

Відомості з табл. 4.4 свідчать про те, що і досі в науковому середовищі не існує єдиної думки щодо упорядкування етапів (стадій) аудиторського процесу. Звичайно, більшістю дослідників виділяються основні етапи (підготовчий, основний, заключний) з їх подальшим внутрішнім розподілом. Втім нерідко визначаються і тотожні за змістом етапи або стадії: основний етап, етап проведення процедур аудиторських доказів; дослідна стадія, технологічна стадія, методична стадія, контрольно-аналітична стадія. Чимало розбіжностей виявляється при визначенні аудиторських завдань на підготовчому або початковому етапі, які за змістом часто мішкуються з такими етапами чи стадіями, як: переддоговірний етап, етап укладання договору, проміжний етап, етап планування, організаційна стадія. Втім таке різноманіття підходів щодо виділення етапів (стадій) і за формою і за змістом зовсім не вражає, а, навпаки, вказує на занадто узагальнений характер та, відповідно, деяку нормативну невизначеність аудиторських стандартів – саме через відсутність в них вимог щодо послідовності проведення аудиту або інших завдань з надання обґрунтованої впевненості за основними етапами (стадіями). Слід відмітити, що у контексті вимог виконання завдань з надання впевненості за аудиторськими стандартами ряд дослідників, трансформуючи базові підходи до послідовності етапів аудиторського процесу, пропонує дещо інше його упорядкування, а саме: етап попереднього вивчення обставин завдання, етап виконання завдання, етап формування висновку (звіту) з завдання [296, с. 68]. У такій же логіці окремі науковці структурують процес виконання завдань з надання впевненості,

Таблиця 4.4

Матриця упорядкування етапів (стадій) виконання завдань
з надання впевненості: огляд наукових підходів

Назва етапів (стадій)	Переддоговірний етап	Організаційна стадія	Підготовчий етап (підготовча стадія)	Початкова стадія	Проміжний етап	Етап укладання договору (договірний)	Етап планування	Основний етап	Дослідницький етап (стадія)	Технологічна стадія	Методична стадія	Контрольно- аналітична стадія	Етап проведення процедур аудиторських показів	Заключний (Завершальна стадія)
Автори, [джерела]	01	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15
С. І. Деревянко, Н. П. Кузик, С. О. Олійник [125, с. 156]			+		+			+						+
В. В. Немченко, О. Ю. Редько [126, с. 265]			+		+			+						+
М. О. Виноградова [133, с. 144-145]			+					+						+
Г. М. Колісник, В. Є. Слюсаренко [428, с. 99-100]				+					+					+
С. Б. Львіна [113, с. 61]			+			+	+	+						+
			1 етап			2 етап	3 етап	4 етап						5 етап

Продовження таблиці 4.4

Назва етапів (стадій)	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15
Переддоговірний етап		+					+							+	
Організаційна стадія															
Підготовчий етап (підготовча стадія)															
Початкова стадія					+				+						
Проміжний етап															
Етап укладання договору (договірний)							+	+						+	
Етап планування															
Основний етап									+						
Дослідницький етап (стадія)											+				
Технологічна стадія															
Методична стадія															
Контрольно- аналітична стадія															
Етап проведення процедур аудиторських показів															
Заключний (Завершальна стадія)															+

Закінчення таблиці 4.4

Назва етапів (стадій)	Переддоговірний етап	Організаційна стадія	Підготовчий етап (підготовча стадія)	Початкова стадія	Проміжний етап	Етап укладання договору (договірний)	Етап планування	Основний етап	Дослідницький етап (стадія)	Технологічна стадія	Методична стадія	Контрольно- аналітична стадія	Етап проведення процедур аудиторських доказів	Етап проведення процедур аудиторських доказів	Заключний (Завершальна стадія)
Автори, [джерела]															
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	15
Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Ю. О. Голуб, О. О. Вороніна [429, с. 91]		+	+								+			+	
М. Т. Щирба, І. М. Щирба [430, с. 135]				+								+		+	
В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова [431]							+						+	+	
О. І. Малишкін [52, с. 289]	+					+	+		+						+

Джерело: складено на підставі [52, 107, 113, 120, 125, 126, 131, 133, 161, 322, 428-431]

інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, пропонуючи таку його послідовність: I етап – прийняття завдання; II етап – отримання та оцінки доказів; III етап – завершення завдання [432, с. 169]. Вагомість цих досліджувань не можна не відмітити через те, що кожен етап (з його підетапами за відповідним ранжируванням) містить досить умотивовану змістову складову аудиторського процесу. Ряд дослідників, вивчаючи аудит у сфері оподаткування, пропонує визначати етапи із врахуванням його специфіки. Так, Т. В. Фоміна виділяє 7 етапів проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів / аудиту оподаткування із зазначенням на кожному з них аудиторських процедур: 1 етап – перевірка документів за формальними ознаками, змістом, нормами та іншими ознаками; 2 етап – перевірка нормативів щодо правомірності справляння податкових платежів; 3 етап – перевірка правильності визначення бази оподаткування, податкової ставки, суми податкового зобов'язання та дати його виникнення; 4 етап – перевірка повноти і своєчасності перерахування податків, зборів, платежів; 5 етап – перевірка правильності відображення операцій, що підлягають оподаткуванню, на рахунках обліку, в регістрах аналітичного та синтетичного обліку; 6 та 7 етапи – перевірка дотримання нормативів щодо складання форм звітності, які подаються до контролюючих органів [433]. Подібну точку зору на послідовність етапів податкового аудиту виражає і дослідниця Л. В. Усатова [434]. О. І. Малишкін при дослідженні етапів аудиту податків окреслює як загальноприйняті аспекти (які наведені в табл. 4.4), так і специфічні – за видами податків (зокрема, за ПДВ) [52, с. 263, с. 289].

Отже, огляд наукових підходів показав, що на сьогодні не існує єдиного розуміння послідовності дій в аудиторському процесі. У зв'язку з цим було б помилково вважати, що різні точки зору щодо виділення етапів (стадій) в цілому не викликають принципових розбіжностей і, відповідно, такий стан речей суттєво не впливатиме на якість і ефективність аудиторської діяльності. На наше переконання, все якраз навпаки. Справа в тому, що саме відсутність в аудиторських стандартах чітко прописаних єдиних

вимог до послідовності аудиторського процесу ускладнює результативність його виконання, знижує якість аудиторських процедур, збільшує не завжди виправдану багатоваріантність (різномплановість) дій фахівців. На наш погляд, лише впровадження уніфікованого підходу, нормативно закріпленого в аудиторських стандартах (МСА, МСЗНВ) дозволить виконувати завдання в єдиному методологічному ключі, на підставі якого розроблятимуться внутрішні аудиторські стандарти з деталізацією організаційного забезпечення, методикою поетапної реалізації завдання з надання впевненості за належним ранжируванням, у тому числі, за об'єктами перевірки.

Серед останніх досліджень щодо визначення етапів аудиторської перевірки у сфері оподаткування слід відмітити праці як вітчизняних вчених та науковців: О. А. Петрик, Г. М. Давидова., О. Ю. Редька, В. О. Шевчука, В. О. Зотова, Д. Є. Свідерського, В. В. Рядської, Н. С. Шалімової; так і зарубіжних: В. А. Ерофеевої, В. А. Пискунова, Т. А. Битюкової та інших.

Особливої уваги в цьому сенсі заслуговують судження авторів навчального посібника «Аудит оподаткування підприємств» стосовно розділення процесу виконання податкового аудиту (аудиту оподаткування) на кілька етапів: попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання; планування; перевірка правильності нарахування та сплати податкових платежів; узагальнення результатів перевірки, складання звіту чи іншого підсумкового документа, розроблення рекомендацій з питань оподаткування [435, с. 20]. На наш погляд, такий розподіл в світлі вимог аудиторських стандартів є досить обґрунтованим, втім як і є обґрунтованим змістовне наповнення запропонованих етапів, хоча і в дещо стислій, тезисній формі. Також потрібно зазначити, що при розробці системи дій для першого етапу проведення податкового аудиту (попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання) автори посібника у цілому погодилися та прийняли за основу визначення змісту цього етапу в редакції Методики «Податковий аудит та інші супутні послуги з податкових питань. Спілкування

з податковими органами», розробленої для регламентації аудиторської діяльності в Росії [436]. Такий стан речей свідчить перш за все про однакове розуміння цієї області дослідження як вітчизняних так і зарубіжних фахівців. Окремо слід зупинитися на другому етапі аудиторського процесу – плануванні аудиту. Справа в тому, що у пояснювальних матеріалах МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» планування розглядається не як окремий етап аудиту, а як «швидше безперервний і повторюваний процес, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту» [91]. А при розкритті заходів планування підкреслюється, що планування аудиту за його складовими (загальна стратегія, план) «не обов'язково є окремими або послідовними процесами; вони швидше тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть призвести до відповідних змін в іншому» [91]. В цілому приймаючи цю логіку, не можна не зазначити, що певна ступінь нормативного припущення дозволяє аудиторам / практикуючим фахівцям вільно трактувати вимоги відповідних стандартів і мати власне уявлення суті етапів аудиторського процесу. Тому, досліджуючи послідовність аудиторського процесу, вважаємо цілком припустимим виділення такого етапу, як «Планування». Більш того, думаємо, що існування цього етапу при виконанні податкового аудиту є повністю виправданим через те, що за таких умов відбуватиметься чітке усвідомлення розподілу послідовних дій без їх міксування (переддоговірні процедури → доперевірочна робота (аналіз / оцінювання діяльності платника податків → планування перевірки). Звичайно, в процесі здійснення аудиту не можна не помітити існування тісних інформаційних взаємозв'язків між етапами, їх взаємовпливу, наявності синергійного ефекту таких зв'язків на змістовну складову того чи іншого етапу та в цілому на аудиторський процес, які в сукупності являють собою не що інше як властивості системи незалежного фінансового контролю та, відповідно, її підсистеми у вигляді податкового аудиту.

Приймаючи до уваги викладене, вважаємо за доцільне в якості вихідного базису для структуризації податкового аудиту прийняти положення, яке викладено у навчальному посібнику «Аудит оподаткування підприємств» (за загальною редакцією О. А. Петрик) щодо послідовності його виконання, але з урахуванням певних змін у контексті сучасних вимог контролю та інтересів його учасників у системі оподаткування. Так, видається доречним в рамках податкової лібералізації та державної дерегуляції, враховуючи вимоги фіскальних органів щодо проведення контрольно-перевірочної роботи, певним чином модифікувати характер контрольних дій фахівців у процесі виконання податкового аудиту, але, безумовно, на підґрунті зазначених вище наукових напрацювань. Саме у такому сенсі, застосовуючи порівняльний підхід, наведемо зміст аудиторських дій / процедур за відповідними етапами. Спочатку дослідимо послідовність виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості на початкових етапах його реалізації та проведемо моделювання цього процесу на підставі отриманих даних (табл. 4.5).

У запропонованому стандарті послідовності виконання податкового аудиту, розробленому у контексті зовнішньої стандартизації завдань з надання обґрунтованої впевненості, розкрита змістовна сутність початкових етапів (перша частина). При визначенні загальних засад цього стандарту досліджена і доцільність внутрішньої деталізації відповідних аудиторських дій / процедур. У цьому сенсі не можна не погодитися з тим, що «відсутність в організації внутрішньофірмових стандартів ставить під сумнів відповідність наданих аудиторських послуг загальноприйнятим стандартам, рівень професіоналізму її керівництва; і навпаки: наявність внутрішньофірмових стандартів служить показником високого професіоналізму аудиторів» [437, с. 116]. З'ясовано, що здійснення заходів доперевірочного аналізу фінансово-господарської діяльності, попереднього оцінювання облікової політики і системи внутрішнього контролю на етапі попередньої оцінки діяльності платника податків, та на етапі планування податкового аудиту обумовлює введення

Таблиця 4.5

Модель стандарту послідовності виконання податкового аудиту:
розкриття початкових етапів (перша частина)

Етап	Змістове наповнення стандарту (фрагментарний виклад)			Доцільність внутрішньої деталізації (так / ні)
	Мета	Аудиторські дії / процедури	Основні джерела інформації	
01	02	03	04	05
Призначення завдання	Складання, підписання договору	Визначити наявність передумов для завдання. Узгодити умови завдання. Підписати договір.	МСЗНВ 3000; інші доречні МСЗНВ і МСА; Кодекс етики РМСЕБ; ПКУ.	ні
Попередня оцінка діяльності платника податків	Розуміння бізнесу клієнта; визначення ризиків	Доперевірочний аналіз діяльності платника податків, у тому числі:	Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок ... та документування виявлених порушень, затверджено Наказом ДФС України № 396 від 01.06.2017р. [417]; фінансова та податкова звітність платника податків; інша інформація АІС «Податковий блок»; договори з контрагентами; відповіді на запити; внутрішні розпорядчі документи тощо	так

Продовження таблиці 4.5

Етап	Змістове наповнення стандарту (фрагментарний виклад)		Доцільність внутрішньої деталізації (так / ні)
	Мета	Аудиторські дії / процедури	Основні джерела інформації
Попередня оцінка діяльності платника податків	02	03	04
		<p>- аналіз даних про реєстрацію, взяття на облік в ДФС, про засновників, володіння платником податків корпоративними правами, про структуру господарської діяльності, чисельність працюючих, цілі діяльності тощо;</p> <p>- аналіз показників фінансової та податкової звітності у динаміці, у співставленні (зокрема, з показниками іншої податкової звітності);</p> <p>- аналіз показників, які виявляють ризик скорочення направлення чистого прибутку на розвиток господарської діяльності або виведення точки прибутку з оборотних коштів на інших суб'єктів;</p> <p>- визначення загальної та припустимої величини суттєвості (на рівні планування), у тому числі за видами податків, зборів та інших податкових платежів;</p>	<p>Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів та документування виявлених порушень, затверджено Наказом ДФС України № 396 від 01.06.2017р. [417]; фінансова та податкова звітність платника податків;</p> <p>інша інформація АІС «Податковий блок»;</p> <p>договори з контрагентами; відповіді на запити;</p> <p>внутрішні розпорядчі документи тощо</p>
			так
			так
			так

Продовження таблиці 4.5

Змістове наповнення стандарту (фрагментарний виклад)			Доцільність внутрішньої деталізації (так / ні)
Мета	Аудиторські дії / процедури	Основні джерела інформації	
Попередня оцінка діяльності платника податків	02	03	05
	Розуміння бізнесу клієнта а: визначення ризиків	- ідентифікація та оцінювання компонентів аудиторського ризику (у тому числ, такого складника властивого ризику, як податкові ризики) щодо можливості суттєвого викривлення показників податкового обліку та, відповідно, податкової звітності.	
		Вивчення облікової політики, її змін з розкриттям її податкової складової.	
		Попереднє оцінювання системи внутрішнього (зокрема, податкового) контролю за елементами: - система обліку та звітності (фінансової, податкової); - контрольне середовище; - процедури контролю.	МСЗНВ 3000 і доречні МСЗНВ та МСА; Положення про облікову політику; внутрішні регулятиви та інші документи СВК
			так
		Формування робочих документів аудитора	так

Закінчення таблиці 4.5

Етап	Змістовне наповнення стандарту (фрагментарний виклад)			Доцільність внутрішньої деталізації (так / ні)
	Мета	Аудиторські дії / процедури	Основні джерела інформації	
Планування	01	02	03	04
	Складання плану, програми	Визначення загальної стратегії аудиту (встановлення обсягу, часу і напрямку аудиту)	МСЗНВ 3000, МСА 300, доречні МСЗНВ та МСА; ПКУ; Додаток 1 до Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок [417].	так
		Складання плану аудиту, внесення змін (при необхідності) протягом всього періоду аудиторської перевірки		
		Складання програм аудиту (за видами податкових платежів та іншими об'єктами), внесення змін (при необхідності) протягом всього періоду аудиторської перевірки		
		Формування робочих документів аудитора		
				так

Джерело: власна розробка

більш детальних організаційно-методичних внутрішніх регулятивів – стандартів, які доцільно розробляти у формі: методик / методичних рекомендацій, інструкцій, вказівок виконання податкового аудиту (за видами функціональних завдань, процедур тощо); порядків організації податкового аудиту; положень про складання типових форм робочих документів аудитора.

Наведемо декілька умовних прикладів доцільності застосування внутрішніх стандартів податкового аудиту, припускаючи, що вони вже розроблені і впроваджені в аудиторську практику. Так, для проведення аналізу показників фінансової та податкової звітності платника податків аудитор може використовувати внутрішній стандарт податкового аудиту «Методичні вказівки щодо проведення аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків (доперевірочного аналізу, аналізу в ході аудиторської перевірки)», в якому вказуватиметься механізм проведення аналітичних процедур, їх види, послідовність та інша корисна інформація, зокрема, вказівки, що встановлюють відображення за наведеною формою структури податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, задекларованих платником податків згідно з поданими податковими деклараціями з ПДВ; структури різниць, які виникають за вимогами ПКУ, та задекларовані платником податків у поданих деклараціях з податку на прибуток; тощо. При оцінюванні облікової політики платника податків також можливо застосування окремого внутрішнього стандарту, розробленого, наприклад, під умовною назвою «Методичні рекомендації проведення аудиту дотримання облікової політики», в якому поряд з розкриттям видів аудиторських процедур, порядку їх здійснення зазначатимуться основні елементи структури облікової політики (за наведеною типовою формою) в контексті функціонування фінансового, податкового, управлінського обліку – головних підсистем цілісної облікової системи. Помітної уваги потребує і дослідження внутрішньо-фірмової стандартизації системи внутрішнього контролю господарчого суб'єкта, особливо у частині її податкового сегменту, що детально розглядатиметься у наступному розділі роботи.

В рамках же розкриття даної тематики варто відмітити, що оцінювання системи внутрішнього контролю на етапі попередньої оцінки діяльності платника податків також обумовлює розроблення та застосування внутрішнього стандарту, в якому визначатимуться за типовою формою єдині організаційно-методичні заходи і процедури для проведення аудиту ефективності системи внутрішнього контролю (у тому числі, його складової – внутрішнього податкового контролю). Очевидно, що на етапі планування податкового аудиту теж виникає потреба у внутрішньої стандартизації, зокрема, під час формування загальної стратегії, плану та програми аудиту. При цьому розробка стандарту (стандартів) повинна здійснюватися із запровадженням уніфікованих підходів та таким чином, щоб зміст організаційно-методичного забезпечення податкового аудиту релевантно співвідносився з податковими вимогами у частині проведення документальних перевірок платників податків (у тому числі, на етапі планування).

Розглянувши головні засади початкових етапів у Стандарті послідовності виконання податкового аудиту (перша частина) в рамках зовнішньої стандартизації, перейдімо до розкриття сутності його основного та завершального етапів (табл. 4.6).

Аудиторські дії кожного етапу за певним порядком деталізуватимуться у внутрішніх регулятивах. Так, на етапі перевірки дотримання податкового, валютного та іншого законодавства у встановлених межах при здійсненні аудиторських процедур, пов'язаних з перевіркою податкових платежів за їх видами, та на етапі узагальнення результатів перевірки доцільно розробити та застосовувати у практиці податкового аудиту внутрішні стандарти у вигляді Методик перевірки правильності обчислення та сплати у відповідні бюджети податків, зборів та інших податкових платежів (зокрема, ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку, єдиного податку та інших). Саме в таких Методиках мають уточнюватися функціональні завдання податкового аудиту, інформаційні джерела, методи і прийоми організації та здійснення перевірки (за видами податків, зборів та інших податкових платежів), розкриватися види та послідовність ауди-

Таблиця 4.6

Модель стандарту послідовності виконання податкового аудиту: сутність основного та завершального етапів (друга частина)

Етап	Змістовне наповнення стандарту (фрагментарний виклад)			Доцільність внутрішньої деталізації (так / ні)
	Мета	Аудиторські дії	Основні джерела інформації для аудиту	
01	02	03	04	05
Перевірка дотримання податкового, валютного та іншого законодавства у встановлених межах	Отримання достатніх та прийнятних доказів щодо підтвердження правильності справляння податкових платежів та дотримання вимог валютного та іншого законодавства	Отримання фінансової податкової, та іншої доречної інформації з предмету перевірки (у тому числі, з джерел, що не залежать від платника податків);	МСЗНВ 3000, МСА 500, доречні МСЗНВ та МСА; ПКУ, Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затверджений Наказом МФУ 20.08.2015р., із останніми змінами від 09.09.2017, № 727 [438]; первинні документи, облікові реєстри, фінансова та податкова звітність платника податків; тощо.	так
		Перевірка обліку та звітності у системі оподаткування		
		Отримання прийнятних і достатніх аудиторських доказів з предмету податкового аудиту за рахунок виконання процедур оцінки ризиків та процедур по суті		
		Визначення схем мінімізації оподаткування; аналіз операцій за звичайними цінами (трансфертне ціноутворення)		
		Формування робочих документів аудитора		так

Закінчення таблиці 4.6

Етап	Змістовне наповнення стандарту (фрагментарний виклад)			Доцільність внутрішньої деталізації (так / ні)
	Мета	Аудиторські дії	Основні джерела інформації для аудиту	
Узагальнення результатів перевірки	01	02	03	04
	Звіт (з обов'язковими податками до нього)	Складання, узгодження з платником податків Звіту/Висновку за результатами податкового аудиту;	МСЗНВ 3000, МСА 500, доречні МСЗНВ та МСА; ПКУ, Порядок оформлення результатів документальних перевірок допущення законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затверджений Наказом МФУ 20.08.2015р., із останніми змінами від 09.09.2017, № 727 [438]; первинні документи, облікові реєстри, фінансова та податкова звітність платника податків; тощо.	05
		Розкриття заходів з управління ризиками, в тому числі, податковими ризиками		так
		Надання рекомендацій з питань оподаткування		так
		Формування робочих документів аудитора		так

Джерело: власна розробка

торських процедур на тому чи іншому етапі, пропонуватися уніфіковані форми складання робочих документів та форми звітності за результатами податкового аудиту.

Безумовно, в основу побудови внутрішніх стандартів мають бути покладені принципи, притаманні як загальній системі стандартів, так і її підсистемі у вигляді визначеної сукупності внутрішніх (внутрішньофірмових) стандартів. Так, до фундаментальних принципів у відповідності до міжнародних стандартів можна віднести:

- етичні принципи (за вимогами РМСЕБ: чесність; об'єктивність; професійна компетентність і належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка);
- професійні базові принципи (за вимогами МСА, МСЗНВ: принципи суттєвості; достатньої впевненості; розмежування відповідальності; документування; доказовості; професійного скептицизму та деякі інші).

Втім принципи, які мають бути покладені в основу розробки внутрішніх аудиторських стандартів, не передбачені в діючих нормативних документах, що цілком логічно в контексті дотримання свободи вибору при прийнятті тих чи інших рішень в діяльності окремої аудиторської фірми / аудитора. У цьому зв'язку заслуговують на увагу дослідження науковців у частині обґрунтування принципів, за якими мають формуватися внутрішні (внутрішньофірмові) стандарти. Незважаючи на деяке мікшування принципів на рівні системи і підсистеми стандартів (незалежність, чесність, об'єктивність, компетентність, сумлінність), яке простежується в розробках дослідників, вважаємо цілком логічним виділення таких принципів, як: доцільність, спадкоємність, комплексність, ієрархічність, повнота і деталізація, уніфікація структури стандартів [437, с. 117]. Також в цілому поділяємо точку зору дослідників щодо формування системи внутрішніх стандартів податкового аудиту за ієрархічним принципом з виділенням рівнів (1 рівень – загальні стандарти; 2 рівень – робочі стандарти), хоча їх змістовне наповнення, на наш погляд, потребує певного уточнення. Річ в тому, що в розряд загальних

стандартів поряд зі стандартами, що визначають концептуальні підходи до розробки внутрішньофірмових стандартів і етичних стандартів, автором віднесено і стандарти якості роботи аудиторів. Але при цьому не розкрито ряд питань стосовно закріплення критеріїв оцінки якості, що викликає сумнів у доцільності застосування такого стандарту в рамках внутрішньої (внутрішньофірмової) стандартизації.

При розкритті проблемних питань стандартизації податкового аудиту не можна не відмітити і пропозиції окремих дослідників. Так, автор навчально-практичного посібника «Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика» О. І. Малишкін пропонує розробити «загально національний стандарт під робочою назвою «Аудит податків, зборів, внесків» та вказує, що його «запровадження має відбуватися під егідою АПУ» [52, с. 299], з чим, взагалі-то, можна і погодитися, але за умови дотримання визначальних принципів власної концепції податкового аудиту, побудованої в рамках сучасних вимог податкової дерегуляції. Важливо взяти до уваги і досвід інших країн, зокрема, Росії, щодо застосування стандартів у сфері оподаткування. На даному етапі єдиним національним стандартом, регламентуючим податковий аудит в Росії, можна назвати Методику аудиторської діяльності «Податковий аудит та інші супутні послуги з податкових питань. Співкування з податковими органами», в якій сформульовані як загальні положення щодо проведення податкового аудиту (мета, задачі, принципи, етапи, взаємовідносини аудиторської фірми з податковими органами; відповідальність сторін при проведенні податкового аудиту), так і спеціальні правила (порядок проведення податкового аудиту, оформлення результатів його виконання) [436]. Однак, враховуючи рекомендаційний характер цієї Методики, а також її невідповідність запитам сучасного аудиту, ряд дослідників намагається не тільки виявити проблематику нормативного регулювання податкового аудиту в рамках стандартизації, а й визначити, обґрунтувати статус зовнішніх і внутрішніх стандартів в процесі реалізації податкового аудиту. У цьому контексті окремі російські дослідники вважають, що

питання регулювання податкового аудиту може бути вирішене з прийняттям таких документів, як: «повноцінне правило/стандарт (який регламентує виключно питання організації та проведення податкового аудиту); документ, що носить обов'язковий характер і узгоджений з податковими органами; методика проведення податкового аудиту, що носить обов'язковий характер; методичні рекомендації» [439], з чим в цілому можна погодитися, незважаючи на те, що запропонована концепція науковців потребує подальшого уточнення та більш детального розкриття.

Отже, дослідження процесу стандартизації податкового аудиту з урахуванням зарубіжного досвіду, критичного огляду напрацювань дослідників та власного усвідомлення проблемних питань податкового аудиту на етапі його інституційного становлення дають змогу дійти до висновку, що на сьогодні стандартизація податкового аудиту має відбуватися за особливим концептуальним підходом на засадах зовнішньої комбінаторики / з'єднання (рис. 4.3).

Підсумовуючи вищевикладене, хотілося би відзначити, що для успішного функціонування податкового аудиту в системі фінансового контролю України поряд з міжнародними стандартами дуже важливо розробляти і законодавчо закріплювати національні стандарти, які мають розкривати концептуальні положення, сутність понятійного апарату та інші теоретико-методологічні аспекти податкового аудиту. Але такі заходи слід здійснювати тільки в тому випадку, якщо в діючих міжнародних стандартах, прийнятих на рівні національних, вказана інформація відсутня або розкрита неоднозначно, що може привести до вільного тлумачення тих чи інших вимог.

Інакше кажучи, в сфері аудиторської діяльності України вважаємо найбільш дієвим застосування комбінаторного підходу до зовнішньої стандартизації.

Саме комбінаторний підхід, на наше переконання, передбачає як розробку національних (зокрема, за видами завдань з надання впевненості), так і використання міжнародних стандартів (з загальних положень, концептуальних та методологічних засад).

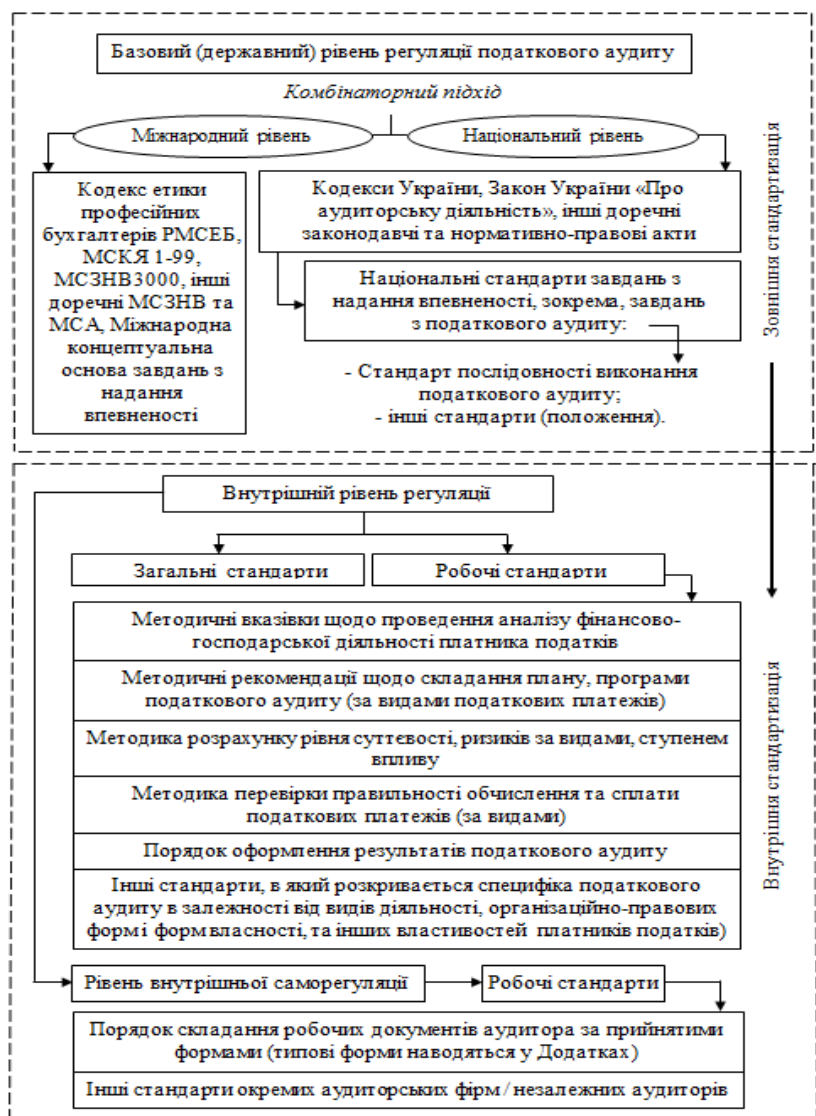


Рис. 4.3. Концептуальна модель стандартизації податкового аудиту

Джерело: власна розробка

Разом з цим слід здійснювати і внутрішню стандартизацію податкового аудиту, в результаті якої методика, організація, техніка його проведення детально відображатимуться у внутрішньо-фірмових стандартах, але, звичайно, у відповідності до методологічних засад та вимог міжнародних / національних аудиторських стандартів. При цьому загальне сприйняття внутрішніх стандартів має базуватися на їх особливому впорядкуванні, виходячи зі ступеня їх змістовної уніфікації та в залежності від суб'єктів розробки – об'єднань аудиторів або окремих суб'єктів господарювання у вигляді аудиторів / аудиторських фірм.

Саме через таке внутрішнє ранжування деталізація вимог на рівні аудиторської фірми /аудитора сприятиме зменшенню трудомісткості аудиторських дій, забезпеченню надійності, належної якості податкового аудиту, та в цілому підвищенню його ефективності. І нарешті відзначмо, що стандартизація за такою концептуальною моделлю дозволить виконувати податковий аудит системно, комплексно, із нормативним узгодженням на відповідних рівнях.

4.2. Концептуальна модель суттєвості податкового аудиту

Дослідження проблем становлення та розвитку стандартизації податкового аудиту неможливо здійснювати без розкриття таких ключових аспектів як суттєвість і ризики в системі аудиторського контролю. Метою написання даного параграфа є сучасне усвідомлення суттєвості в системі податкового аудиту як змістовної компоненти стандартизації, розкриття її значущості. Для досягнення цієї мети необхідно вирішити ряд задач: провести аналіз законодавчих, інших нормативно-правових актів і наукових здобутків дослідників щодо визначення поняття «суттєвість», виявити проблемні аспекти її змістовного розкриття в теорії та практиці фінансового контролю (на державному і недержавному рівні); на підставі вивчення міжнародного та вітчизняного досвіду в контрольній сфері (за видами контролю)

визначити загальну концепцію суттєвості та її значення в умовах стандартизації податкового аудиту.

Проблемні питання, пов'язані з розкриттям поняття «суттєвість» у теорії та практиці державного та недержавного аудиту досить докладно розглядалися в працях зарубіжних та вітчизняних дослідників: А. А. Адамса, Е. А. Аренса, В. М. О'Рейлі, Дж. Робертсона, Я. В. Соколова та Р. Р. Кулика, С. П. Лозовицького, В. Ф. Максимової, Т. В. Мултанівської, О. А. Петрик, В. В. Рядської, Ю. Б. Слободяник та інших. Втім нерозкритими на сьогодні залишаються питання визначення суттєвості в податковому аудиті в контексті його інтеграційних властивостей у системі фінансового контролю.

Для дослідження питань, позначених у цьому параграфі, спочатку звернемося до нормативних джерел, які регламентують аудиторську діяльність в Україні. На законодавчому рівні поняття «суттєвість / суттєвий аспект» вживається в контексті визначення поняття «аудит» для застосування суб'єктами підприємницької діяльності на території України. У ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» дається визначення «суттєва інформація», але тільки в контексті інформації, відображеної у фінансовій звітності [59]. Крім того, зміст цієї дефініції визначально тлумачиться вільно: для одних користувачів пропуск певної інформації або її неправильне зображення в звітності може вплинути на прийняття економічних рішень і тому для них вважається суттєвою така інформація; для інших – не може вплинути, тому для них ця інформація не є суттєвою. Як бачимо, в системі недержавного фінансового контролю України при здійсненні аудиту фінансової звітності не має жорстких законодавчих рамок щодо визначення суттєвості. Запропоновані вітчизняним законодавством такі умови, з одного боку мають позитивні аспекти (наприклад, свобода вибору, що ґрунтується тільки на професійному судженні аудитора при визначенні суттєвості, її ступеню), але з іншого боку відсутність єдиних підходів до розуміння суттєвості, її критеріїв, уніфікованого алгоритму визначення ступеню суттєвості негативно позначається на якості аудиторських перевірок.

У Глосарії термінів МСА, прийнятих в якості національних, суттєвість як поняття «в чистому виді» не розкривається, а наводиться лише в контексті термінів «суттєвість для виконання аудиторських процедур (Performance materiality)» і «суттєвість компонента (Component materiality)», в яких тлумачиться занадто абстрактно, як «сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому» [91]. При поясненні термінів «викривлення (Misstatement)», «викривлення факту (Misstatement of fact)» відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, «викривлення факту (стосовно іншої інформації) (Misstatement of fact (with respect to other information))» в контексті МСЗНВ 3000 мова йдеться і про суттєвий аспект викривлень [91], визначення же ознак їх суттєвості приводиться в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту». Так, за вимогами МСА 200 «викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності» [91]. У цьому сенсі, як видно, зміст суттєвості (викривлень – за МСА 200; інформації – за вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність») є тотожним.

Про концепцію суттєвості на рівні фінансової звітності, яка повинна застосовуватися під час планування, виконання аудиту, оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит чи не виправлених викривлень на фінансову звітність, а також при формуванні думки аудитора в звіті, йде мова в МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» [91]. Безумовно, суттєвість, визначення якої має ґрунтуватися на професійному судженні аудитора, є фундаментальним чинником при формуванні аудиторських процедур (їх змісту, обсягу, часу) в цілому та

при визначенні аудиторських ризиків зокрема, що і проголошується в концепції суттєвості. Втім сучасні очікування користувачів у системі фінансового контролю не дозволяють обмежуватися тільки аналізом вимог МСА, які призначені переважно для аудитів історичної фінансової інформації. Звичайно, в практиці аудиторської діяльності аудиторські послуги, відмінні від аудитів історичної фінансової інформації, регламентується іншими «правилами гри». Так, у загальному сенсі функціонування податкового аудиту, який, на наше переконання, відноситься до завдань з надання обґрунтованої впевненості (про що доведено в §1.2 даного дослідження), концептуально та методологічно відповідає вимогам МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». З цього приводу представляється цілком логічним розглянути вимоги МСЗНВ (в контексті Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) стосовно визначення суттєвості, її критеріїв та ступеню при виконанні завдань з надання обґрунтованої впевненості.

У процесі дослідження з'ясовано, що в МСЗНВ 3000 також розглядається концепція суттєвості, але на рівні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Втім вимоги МСЗНВ 3000 як і вимоги МСА не містять окремого тлумачення суттєвості – вживання цієї дефініції (у виді слова чи словоформ) відбувається лише в контексті з іншими поняттями (наприклад, суттєві викривлення, суттєва неузгодженість, суттєвий аспект, суттєві коригування, суттєві обмеження). Так, в МСЗНВ 3000 йдеться про суттєві викривлення, які може містити інформація з предмета завдання при розкритті цілей завдання з надання впевненості, а також під час його планування та виконання (при визначенні характеру, часу й обсягу) [91]. У цьому сенсі концепція суттєвості реалізується на практиці як основа для планування завдання, оцінювання аудиторської вибірки та зібраних доказів, для визначення аудиторського висновку. До того ж суттєвість розглядається в спектрі якісних і кіль-

кісних чинників, значимість впливу яких на виконання того чи іншого завдання з надання впевненості цілком залежить від професійної думки аудитора / практикуючого фахівця. Інакше кажучи, предметом судження аудитора є оцінювання суттєвості в контексті визначення обсягу (кількості) та характеру (якості) викривлень у наданій фінансовій та іншій економічній інформації. В якості прикладу можна навести: «кількісний аспект суттєвості – це визначене в грошовому вимірі потенційне викривлення у фінансовій звітності; якісний аспект суттєвості – можливі порушення законів і норм, невідповідне розкриття проблем, які є поточними, але важливими для визначення достовірності та повноти подання фінансового стану підприємства у фінансовій звітності» [440, с. 216].

Заслуговує на увагу і точка зору дослідників, які розглядають концепцію суттєвості в аудиті через сукупність таких пов'язаних компонентів, як: абсолютна та відносна величина помилки; зміст статті звітності; конкретні умови; невизначеність; кумулятивний ефект [352, 441]. Дійсно, не викликає жодних сумнівів значення вказаних компонентів на розкриття суттєвості (зокрема, суттєвість залежить від величини помилки, допущеної у зв'язку з пропуском чи викривленням інформації), важливість їх впливу на визначення межі суттєвості. Погодимося і з тим, що «суттєвість скоріше є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка повинна бути притаманна інформації, щоб вона стала корисною» [442, с. 27].

Разом з цим слід зауважити, що поняття «суттєвість» на міжнародному та національному рівні розглядається не тільки в системі фінансового контролю, але і в обліковій сфері, як принцип формування фінансової звітності (п. 6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»), що визначає концепцію достовірності облікової інформації, та основоположна якісна характеристика фінансової звітності (розділ III Концептуальної основи фінансової звітності РМСБО). У Концептуальній основі фінансової звітності зазначено, що «суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунту-

ється на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання. Тому Рада не може вказати єдину якісну граничну величину для суттєвості або наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації» [443]. У листах Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» № 04230-04108 від 29.07.2003 р. та «Щодо застосування критерію суттєвості» № 31-08420-07/23-639/1/1084 від 28.03.2014 р. рекомендовано застосовувати в бухгалтерському обліку термін «суттєвість» як «характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності» [444, 445]. Похідні же поняття «суттєва інформація, суттєвий пропуск або суттєве викривлення статей» тлумачаться для цілей бухгалтерського обліку та контролю, як правило, тотожно. Так, суттєва інформація як «інформація, відсутність якої чи її викривлення може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності» (за вимогами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСФЗ для МСП, Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів України за №635 від 27.06.2013 р.) розуміється в єдиному смисловому ключі з термінами «суттєвий пропуск або суттєве викривлення статей», які розкрито в МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». В цілому же і в сфері фінансового контролю, і в системі обліку зміст дефініції «суттєвість» не містить принципових розбіжностей та представляє собою відносну величину, яка ґрунтується на інформаційних потребах конкретних користувачів, і критерії визначення якої залежать лише від суб'єктивного (звичайно, професійного) судження господарчої одиниці. Погодимося і з тим, що під суттєвістю в бухгалтерському обліку розуміється «міра точності даних, яка дозволить користувачеві робити на їх основі правильні висновки щодо фінансового стану підприємства, результатів його господарської діяльності і приймати рішення» [446, с. 21]; у сфері же традиційного фінансового аудиту – це «максимально при-

пустимий розмір помилкової або пропущеної суми у фінансовій звітності, якою аудитор може знехтувати, тому що вона не вплине на рішення користувачів звітності» [446, с. 21].

Узагальнюючи наукові напрацювання у сфері незалежного аудиторського контролю зауважимо, що переважна кількість вітчизняних і зарубіжних дослідників дотримується єдиного підходу до дефініції «суттєвість», вважаючи суттєвістю властивістю інформації, яка робить її здатною впливати на економічні рішення користувача [121, с. 131; 126, с. 251; 440, с. 216; 447, с. 67]; та «формує межу, яка в свою чергу змінює характеристику та зміст виконуваних аудиторських послуг» [448, с. 227].

Доречним у цьому сенсі буде і розгляд нормативних джерел в сфері державного фінансового контролю (зокрема, його різновиду – державного фінансового аудиту) при дослідженні дефініції «суттєвість» та похідних від неї понять (табл. 4.7).

Отримані результати свідчать в цілому про нормативну спільність у підходах до розкриття змісту дефініцій «суттєвість, суттєва інформація» в фінансовому контролі на державному та недержавному рівні.

Втім не можна не помітити, що традиційні правила в повній мірі вже не відповідають реаліям аудиторської діяльності (зокрема, через існування різноманіття сучасних аудитів, які, випереджаючи теорію, вільно імплементуються в аудиторській практиці), а тому в повній мірі і не задовольняють очікування суб'єктів господарювання – як виконавців, так і замовників аудиторського контролю. Разом з тим не викликає сумніву і те, що осмислення зазначених понятійних категорій у податковому аудиті має ґрунтуватися на логіці фундаментальних положень, властивих фінансовому контролю в системі управління, а також на досвіді попередників та результатах їх досліджень за даною проблематикою.

Враховуючи вищевказані чинники, розглянемо застосування поняття «суттєвість» у податковому аудиті. Перш за все акцентуємо увагу на тому, що інтеграційні властивості податкового аудиту в контексті запропонованої авторської концепції його функціонування зумовлюють особливе призначення податко-

Таблиця 4.7
Термін «суттєвість» і похідні від нього поняття в нормативних джерелах

Нормативні джерела	Узагальнений зміст документа	Розкриття терміну «суттєвість» і похідних від нього понять
Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (ISSAI), у тому числі:	Встановлюють основні попередні умови забезпечення впорядкованої роботи і професійної етики вищих органів фінансового контролю (ВОФК) та керівні принципи аудиту державних організацій.	
ISSAI 100 – Основоволожні принципи аудиту державного сектора	Визначають принципи аудиту державного сектора	Суттєвість як принцип державного аудиту; інформація суттєва, якщо вона може вплинути на рішення користувачів.
ISSAI 300 – Основоволожні принципи аудиту ефективності	Визначають принципи аудиту	
ISSAI 400 – Основоволожні принципи аудиту відповідності	Визначають принципи аудиту відповідності	
ISSAI 1320 – Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту	Розкривають зміст поняття «суттєвість» при плануванні та проведенні державного аудиту	Викривлення звітності, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо вони окремо або в сукупності можуть вплинути на рішення користувачів, котрі приймаються на підставі цієї звітності.
Стандарти внутрішнього аудиту	Визначають концептуальні засади, зміст, документальне забезпечення внутрішніх стандартів в системі державного контролю	Суттєва інформація визначається як така, при умові, якщо її відсутність або перекручення може впливати на рішення керівництва, які приймаються на її підставі.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОД) 101 «Подання фінансової звітності»	Визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Поняття «суттєва інформація» – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними НП(С)БОДС та керівництвом суб'єктів державного сектору.

Джерело: складено на підставі [449; 450, с. 277; 451, 452]

вого аудиту в системі фінансового контролю. В податковому аудиті, що містить в собі риси завдань з надання обґрунтованої впевненості (в сфері аудиторської діяльності) та державних податкових перевірок, особливим чином усвідомлюється поняття «суттєвість». Порівнюючи ці підходи можна відмітити, що при здійсненні незалежного аудиту в більшості випадків не представляється можливим перевірити інформацію щодо предмета перевірки суцільним порядком (через обмеження часу, кількості працюючих, порушення робочого режиму замовника і таке інше). Тому, як правило, з усієї генеральної сукупності на основі професійного судження визначається аудиторська вибірка з використанням або ні методу стратифікації. Саме вибірка, обсяг якої безпосередньо залежить від рівня суттєвості інформації, є підставою для проведення процедур у процесі аудиту та формування аудиторських висновків.

Подібний підхід можна спостерігати і при здійсненні документальної перевірки фіскальних органів. Так, при проведенні податкового контролю: допускається вибірковий характер документальних перевірок щодо податкових періодів (в межах періоду, що перевіряється), операцій та/або документів у відповідних періодах [453]; обмежується час проведення податкових перевірок (ст. 82 ПКУ [58]) і кількість посадових осіб, які можуть брати участь в податковій перевірці (внутрішні регламенти ДФС України). У доповнення до наведеного слід зазначити, виходячи з власної багаторічної практики, якщо під час здійснення документальних перевірок платників податків з великим документообігом державними фахівцями при оформленні матеріалів перевірки вказується суцільний порядок охоплення документів, то це, як правило, не відповідає дійсності – перевірити такий масив інформації неможливо з об'єктивних причин (обмеження в часі і трудових ресурсах).

Вищевказані умови свідчать про те, що при проведенні податкової (зокрема, документальної) перевірки з усього масиву податкової інформації державні службовці, використовують тільки ту інформацію, на підставі якої можна перевірити питання дотри-

мання вимог податкового законодавства, ґрунтуючись на своєму професійному судженні і враховуючи, безумовно, принцип суттєвості фінансового контролю. Приймаючи до уваги таку логіку дослідження відмітимо, що суттєвість у сфері податкового аудиту, безумовно, є властивістю інформації, і перш за все, податкової інформації. Можна сказати, що податкова інформація в системі інформаційного забезпечення податкового аудиту є суттєвою, якщо її відсутність або перекирування призводить до недостовірних показників обліку в системі оподаткування та податкової звітності, на підставі якої невірно визначатимуться нарахування та стягнення до відповідних бюджетів податків, зборів та інших податкових платежів платника податків.

Отже, відсутність суттєвої інформації чи її перекирування впливатиме на рішення суб'єктів господарювання (як виконавців, так і замовників податкового аудиту), які приймаються на підставі такої інформації або її відсутності в системі управління.

При розкритті суттєвості під час виконання податкового аудиту уявляється доречним, ґрунтуючись на логіці концептуальної основи фінансового звітування за МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», та враховуючи сучасні виклики до зміни концепції контролю в умовах імплементації податкового аудиту, проаналізувати вплив певних факторів на суттєвість (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

Система орієнтирів для визначення суттєвості при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості (податкового аудиту)

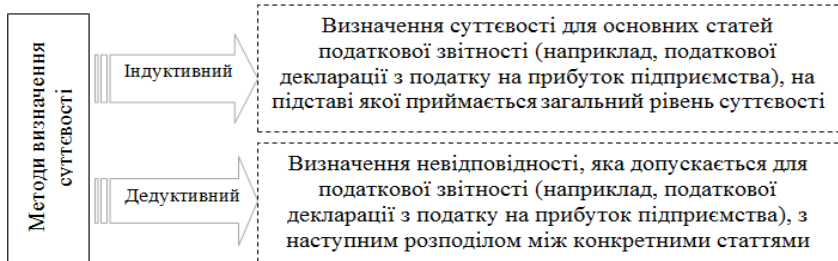
Види чинників	Умовні приклади
01	02
На рівні податкової звітності в цілому:	
Вид економічної діяльності суб'єкта господарювання, організаційно-правова форма, стадія життєвого циклу	Будівельна галузь, мале приватне підприємство, новостворене підприємство (стадія становлення).
Структура власності суб'єкта господарювання, фінансовий стан, способи фінансування	Приватна власність; фінансування винятково за рахунок боргового фінансування.

Закінчення таблиці 4.8

Види чинників 01	Умовні приклади 02
Обрана система оподаткування	Загальна система оподаткування зі сплатою податку на прибуток
Географія бізнесу, головних контрагентів	Митна територія України, Одеський регіон, основні постачальники-нерезиденти (Болгарія)
Елементи податкової звітності за її видами, в тому числі:	
- податкова декларація з податку на прибуток	Фінансовий результат до оподаткування, визначений за П(С)БО / МСФЗ; окремі види активів, пасивів, облік яких пов'язаний з формуванням різниць та їх впливом на фінансовий результат
- податкова декларація з ПДВ	Обсяги постачання, придбання товарів, робіт, послуг як на митній території України, так і за її межами
- податкова декларація платника єдиного податку – юридичної особи	Доходи за видами діяльності, форми розрахунків
- декларація акцизного податку	Обсяги виробництва, продажу підакцизної продукції
- податкова декларація екологічного податку	Обсяги викидів (скидів) забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення; відходів, які розміщені у спеціально відведених місцях чи на об'єктах
На рівні окремих операцій в обліку та звітності у системі оподаткування (очікуються викривлення в меншому розмірі ніж викривлення на рівні податкової звітності в цілому)	
Законодавчі та нормативні акти стосовно відображення окремих операцій в обліку та звітності в системі оподаткування	Розкриття інформації про контрольовані операції, операції з пов'язаними сторонами, безоплатне отримання товарів (робіт, послуг), експорт (реекспорт), імпорт (реімпорт), операції за пільговим оподаткуванням, тощо
Специфічна інформація для галузі, в якій діє суб'єкт господарювання	Розкриття інформації про передплату контрагентів під час виконання договірних умов для будівельної компанії.
Наявність схем мінімізації (ухилення) оподаткування	Дроблення бізнесу
На рівні виконання аудиторських процедур:	
–	сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до того, що податкова звітність буде суттєво викривлена; сукупність невиявлених і невиявлених викривлень для певних операцій перевищить загальний рівень суттєвості для цих операцій.
Зміни в обставинах, що відбулися під час аудиту	Отримання нової інформації або змін у розумінні суб'єкта господарювання

Джерело: складено за даними [91]

Виходячи з такої системи орієнтирів цілком сприятливою виявляється класична схема методів (методичних прийомів) контрольної системи для визначення суттєвості в процесі здійснення податкового аудиту (рис. 4.4).



**Рис. 4.4 . Методи визначення суттєвості
в практиці податкового аудиту**

Джерело: власна розробка

Суттєвість має визначатися (з урахуванням факторів впливу, наведених у табл. 4.8) на всіх етапах виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості: визначально – при плануванні аудиторських процедур, коли встановлюється попередній рівень (чи: межа, поріг, ступінь, міра – як тотожні вживання) суттєвості; потім – у процесі виконання конкретних процедур основного етапу аудиторської перевірки, коли оцінюються аудиторські докази і підтверджується або уточнюється рівень суттєвості; та на завершальній стадії завдання – при формуванні аудиторської думки, коли узагальнюється рівень суттєвості. Як видно, суттєвість знаходиться в нерозривному зв'язку з поняттям «рівень», який у фаховій літературі використовується досить часто, але в міжнародній аудиторській практиці термінологічно не роз'яснюється. Наразі це поняття трактується на державному рівні в контексті його застосування в системі: державного аудиту, як «ступінь впливу виявленого порушення (недоліку) чи групи порушень (недоліків) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності» [454]; бухгалтерському

обліку, як «абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації» [444]. Подібне визначення цієї дефініції в зустрічається і в міжнародній практиці (зокрема, в Російській федерації). У вітчизняній системі обліку під рівнем суттєвості прийнято вважати граничне значення допустимої помилки / викривлень в бухгалтерському обліку та фінансової звітності, перевищення якого веде до прийняття невірних управлінських рішень [125; 322, с. 73; 447, с. 67; 455].

Як бачимо, незважаючи на деяку схожість в тлумаченні дефініції «рівень суттєвості» в системах обліку і контролю (зокрема, аудиту) не можна не відзначити і відмінні риси. У підтвердження цього розглянемо ряд пропозицій, розроблених фахівцями АПУ, для впровадження в практику завдань з податкового аудиту, які, на наше переконання, в цілому і досі не втрачають своєї актуальності (Додаток до рішення Аудиторської палати України від 23.02.2012 р. № 246/12). Так, у проекті Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» пропонується під рівнем суттєвості розуміти «суму або суми можливих викривлень показників податкової звітності, включаючи пропуски, які окремо або у сукупності можуть призвести до не відповідного податковому законодавству нарахування податків, в межах яких аудитор не несе відповідальності за результатами аудиту» [413]. В загальному сенсі з таким підходом можна погодитися, але при умові більш повного розкриття та уточнень деяких положень. Так, у проекті розглядається «запланований рівень суттєвості, яким не встановлюється поріг згідно якого ідентифіковані викривлення завжди вважаються несуттєвими для податкової звітності» [413]. При цьому одночасно декларується базовий показник для рівня суттєвості – розмір об'єкту оподаткування і його складові; пропонується розрахунок запланованого рівня суттєвості шляхом застосування відсотка до базового показника та приводиться приклад застосування конкретних відсотків для планового рівня суттєвості (низький – 3% помірний – 2 % високий – 1 %).

Високо оцінюючи значимість проектних новацій та приймаючи їх в цілому, вважаємо логічним взяти за основу в розрахунку рівня суттєвості такий податковий елемент, як база оподаткування (її сукупну величину та величину кожного з її компонентів) за видами податкових платежів, та застосовувати до неї показник рівня суттєвості у відсотках. Разом з цим зазначимо, що, на наше переконання, в податковому аудиті доцільно прийняти за поріг суттєвості таку ступінь відхилень, яка не приведе до зниження податкового зобов'язання з того чи іншого виду податкового платежу. Відмітимо, що будь-яке викривлення (перекручення) податкового зобов'язання податку / збору (в сторону зменшення чи збільшення при його справлянні) призведе до виникнення юридичної відповідальності платника податків (фінансової; адміністративної, кримінальної), тому таке відхилення, апріорі, не може вважатися несуттєвим у практиці податкового аудиту.

На наш погляд, на відміну від інших видів аудиту (зокрема, фінансового, управлінського) в податковому аудиті поріг суттєвості – це така допустима (кількісна та якісна) величина відхилення або пропуску податкової інформації в обліку та звітності, при якій не відбувається викривлення податкового зобов'язання. Втім таке визначення представляється досить умовним, за змістом воно скоріше є визначальною конструкцією, своєрідною системою відліку в процесі сучасного усвідомлення поняття «суттєвість» та впровадження її складових компонентів у практику податкового аудиту. На підтвердження цієї тези зазначимо, що при перевірці можуть виникати свого роду парадоксальні ситуації.

Наприклад, встановлено, що за звітний період загальна сума податкового зобов'язання, яка підлягає сплаті в бюджет, відображена в податковій звітності у відповідності до вимог податкового законодавства, проте одночасно показники окремих статей визначені помилково або взагалі не відбиті в декларації, що наглядно проілюстровано в табл. 4.9.

Із наведеного в табл. 4.9 порівняння даних виходить, що викривлення показників складових звітності (розділів I-II – «Податкові

Таблиця 4.9

**Співставлення даних при перевірці Податкової декларації
з податку на додану вартість (фрагмент)**

Код рядка	Назва показників Податкової декларації	За умовними даними підприємства, грн.		За умовними даними підприємства, грн.		Відхилення (+, -), грн.	
		03	04	05	06	07	08
01	02	Обсяги постачання (без ПДВ)	Сума ПДВ	Обсяги постачання (без ПДВ)	Сума ПДВ	Рядки 05-03	Рядки 06-04
I. Податкові зобов'язання (ПЗ)							
1.1	Операції на митній території України за основною ставкою	450000	90000	400000	80000	-50000	-10000
2	Операції з вивезення товарів за межі території України	300000	0	300000	0	-	-
3	Інші операції за нульовою ставкою	100000	0	-	-	-100000	-
4.1	Нараховане ПЗ (п.198.5 ст.198, п.199.1 ст.199 ПКУ) за основною ставкою	50000	10000	70000	14000	+20000	+4000
5	Операції, що не є об'єктом оподаткування ... операції, які звільнені від оподаткування		х	100000	х	+100000	х
9	Усього за 1 розділом	900000	100000	870000	94000	-30000	-6000

Закінчення таблиці 4.9

Код рядка	Назва показників Податкової декларації	За умовними даними підприєм- ства, грн.		03	04	За умовними даними пере- вірки, грн.		Відхилення (+, -), грн.	
01	02			Обсяги придбання (без ПДВ)	ПК, який дозво- лено	Обсяги придбання (без ПДВ)	ПК, який дозво- лено	07	08
II. Податковий кредит (ПК)									
10.1	Придбання товарів / послуг, необоротних активів на тери- торії України за основною ставкою	400000	80000			370000	74000	-30000	-6000
10.3	з нульовою ставкою та/або без ПДВ	200000	х			240000	х	+40000	х
17	Усього за II розділом	600000	80000			610000	74000	+10000	-6000
III. Розрахунки за звітний період									
18	Позитивне значення різниці між сумою ПЗ та ПК поточного звітного періоду, яке сплачу- ється до державного бюджету	20000 розрахунок: (100000 – 80000)			Сума ПДВ		20000 розрахунок: (94000 – 74000)	Відхилення (+, -), грн.	
19	Від’ємне значення різниці між ПЗ та ПК поточного звітного періоду	-					Не має	-	

Джерело: власна розробка

зобов'язання», «Податковий кредит») свідчать про недостовірні дані наведених операцій (з постачання та придбання активів), які формують об'єкт і базу оподаткування ПДВ (рядки 1.1, 3, 4, 5, 10.1, 10.3), та сум ПДВ ($\Sigma \text{ПЗ} = -6000 (-10000+4000)$; $\Sigma \text{ПК} = -6000$). Втім загальна сума податкового зобов'язання, яка підлягає сплаті до державного бюджету, не містить відхилень за даними перевірки (рядок 18 Податкової декларації). До того ж слід зазначити, що дані про операції продажу продукції (товарів, робіт, послуг) як на території України, так і за її межами, відбиті в Податковій декларації з податку на додану вартість (ПДВ), повинні співвідноситися з показниками інших видів звітності, а саме, з показниками Податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Тому викривлення або пропуски податкової інформації, допущені при формуванні показників Податкової декларації з ПДВ, апіорі порушують їх взаємозалежність з показниками Податкової декларації з податку на прибуток підприємства (умовно припускаючи, що дані Податкової декларації з податку на прибуток підприємства є достовірними). Невідповідність вірогідна при відображенні таких показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємства, як: дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку (рядок 01); фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО /МСФЗ (рядок 02).

Вищевикладене дозволяє переконатися в тому, що відображена в Податковій декларації інформація не є достовірною, хоча допущені помилки (кількісного та якісного характеру) в цілому не призводять до заниження (завищення) суми податкового платежу до бюджету. А тому будь-які викривлення чи пропуски податкової інформації, які обумовлюють недостовірність обліку та звітності в системі оподаткування (стосовно справляння ПДВ), необхідно, на наш погляд, вважати суттєвими (рівень суттєвості має дорівнювати нулю або бути визначеним у межах арифметичної погрішності чи округлення, що не приводить до донрахування податку). До того ж слід відмітити, що відхилення

показників в Податковій декларації, які призвели до недостовірності її облікових даних, свідчать про порушення порядку ведення податкового обліку, що тягне за собою нарахування штрафів через адміністративну відповідальність керівника підприємства та інших посадових осіб у сфері оподаткування відповідно до норм КУпАП.

Отже, отримані результати показують, що на даному етапі в рамках податкової регламентації і законодавства в контрольній та обліковій сфері не існує уніфікованого алгоритму визначення рівня суттєвості, в тому числі і для застосування в податковому аудиті. Запропонована ж розробка кількісних показників суттєвості в проекті Положення з національної практики завдання з податкового аудиту, яка в цілому базується на досвіді традиційного фінансового аудиту, на наше міркування, вимагає більш вагомого обґрунтування та модифікації, виходячи з викликів сьогодення до такої змістовної компоненти стандартизації податкового аудиту, як поріг суттєвості. Втім цілком очевидно, що визначення рівня суттєвості залишається прерогативою виконавця податкового аудиту та залежить тільки від його професійного досвіду. Враховуючи це, аудитор у процесі перевірки визначатиме на власний розсуд рівні суттєвості (плановані – на етапі планування) з їх упорядкуванням за певною шкалою чи ні; з подальшим уточненням величини рівня суттєвості, оцінюючи викривлення податкової інформації та їх наслідки (на етапах виконання та узагальнення податкового аудиту).

У процесі дослідження означеної проблематики не можна не звернути увагу на те, що суттєвість в аудиторській діяльності розглядається і дещо в іншій площині – в контексті дотримання етичних вимог при виконанні аудиту чи завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Так, в проекті АПУ пропонується під час проведення завдання з податкового аудиту виявляти і оцінювати суттєвість з точки зору загроз порушення етичних принципів (чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки), задекларова-

них в Кодексі етики професійних бухгалтерів [98, 413], з чим не можна не погодитися. Усунення таких загроз (за категоріями загроз: власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих відносин і тиску) або зменшення їх до прийняттого рівня пропонується здійснювати шляхом відповідних заходів, які мають бути детально прописані у внутрішніх регламентах аудиторської фірми. В проекті наведено перелік суттєвих загроз дотримання фундаментальних етичних принципів (п. 4.5 §4 Проекту), наявність яких обумовлює відмову від виконання завдання. Втім загальні засади суттєвості, її виявлення та оцінювання в процесі дотримання етичних вимог при виконанні завдання з надання впевненості (§ 4 Проекту) відповідають положенням Кодексу етики професійних бухгалтерів, а тому такий підхід в цілому можна прийняти за основу в концепції суттєвості податкового аудиту в частині дотримання норм етики.

Отже, вивчення законодавчих та інших нормативно-правових актів на міжнародному та національному рівні, критичний огляд фахової літератури, власне дослідження означеної проблематики дозволило зробити такі висновки.

1. У сфері аудиторської діяльності на законодавчому рівні суттєвість як окрема дефініція не розкривається, але семантично пояснюється в контексті застосування з іншими термінами (викривлення, коригування тощо). В концепції суттєвості (в рамках МСА та МСЗНВ), яка служить основою для планування аудиту (завдання з надання обґрунтованої впевненості), оцінювання вибірки та зібраних доказів, формування Звіту / висновку, суттєвість вважається предметом професійного судження, а тому її розкриття залежить від розуміння аудитором потреб користувачів. Аналіз діючих нормативних джерел у системі незалежного аудиторського контролю та в обліковій сфері показав в цілому подібність підходів до оцінки змісту поняття «суттєвість» і похідних понять «суттєва інформація, суттєвий пропуск, суттєве викривлення статей». На підставі критичного огляду фахової літератури з'ясовано, що наразі простежується і спільність суджень дослідників стосовно розуміння суттєвості, які

вважають суттєвістю властивістю інформації, здатною впливати на економічні рішення користувача, та розглядають її у площині якісних і кількісних чинників.

2. Розгляд міжнародних та національних регламентів у сфері державного контролю в співставленні з вимогами недержавного фінансового контролю показав їх певну нормативну схожість у тлумаченні суттєвості, але разом з цим дозволив переконатися в тому, що на сьогодні через впровадження в аудиторську практику різних видів аудиторського контролю традиційні підходи вже не задовольняють очікування користувачів – як виконавців, так і замовників різноманітних аудитів (зокрема, податкового аудиту). Ці фактори визначили подальші дослідження в заданому векторі: розробити загальну концепцію суттєвості в умовах сучасної стандартизації податкового аудиту.

3. Для розкриття загальної концепції суттєвості податкового аудиту в процесі дослідження розроблено власне обґрунтування змісту дефініції «суттєвість» та споріднених до неї понять в контексті вираховування інтеграційних властивостей його функціонування в системі недержавного і державного фінансового контролю. Розглянута система орієнтирів та схема методичних прийомів для визначення суттєвості при виконанні податкового аудиту. Зазначено, що в рамках діючої податкової регламентації і чинного законодавства в системі фінансового контролю та в обліковій сфері не існує уніфікованого алгоритму рівня суттєвості, в тому числі і для застосування в податковому аудиті. Одиничні же наукові розробки в цьому напрямку, які нині потребують певного доопрацювання (модифікації), в цілому не вирішують проблему визначення рівня суттєвості інформації для цілей податкового аудиту. Втім, приймаючи в цілому цінність напрацювань попередників і ґрунтуючись на логіці їх досліджень, в роботі досліджена специфіка суттєвості податкової інформації. Узагальнюючи, відмічено, що величина суттєвості та її рівні, які залежать від предмету та об'єкту податкового аудиту, визначаються виключно з професійного досвіду аудитора.

Після розкриття проблематики суттєвості доречно провести дослідження в напрямку вивчення ризиків, які поряд з суттєвістю, є ключовими змістовними компонентами податкового аудиту в умовах його стандартизації.

4.3. Визначення та систематизація ризиків в умовах стандартизації податкового аудиту

Поряд із суттєвістю до змістовних компонентів стандартизації податкового аудиту відноситься і поняття «ризик», яке особливим чином співвідноситься з поняттям «суттєвість» (та з похідними поняттями «суттєве викривлення, «суттєва інформація» тощо), перебуваючи з ним в нерозривному обернено пропорційному взаємозв'язку. Звичайно, сучасне усвідомлення цих дефініцій має відбуватися тільки на підставі комплексного підходу через єдність цілій і завдань податкового аудиту, методів, форм та складових всього механізму його функціонування.

Перш ніж перейти до визначення ризику в сфері податкового аудиту відзначимо, що на сьогодні в вітчизняній і світовій науковій сфері існує чимало досліджень поняття «ризик» у загальнофілософському сенсі з розкриттям гносеологічних, онтологічних аспектів, виявленням його генези та логіки історичного розвитку. В цьому аспекті вельми корисними представляються напрацювання сучасників у напрямку:

- співставлення та узагальнення підходів фундаторів економічної теорії (зокрема, в рамках класичної та неокласичної ідеї ризиків) та їх послідовників щодо розкриття природи ризику, еволюції його становлення (А. В. Панченко, В. М. Мельник, О. І. Баланська, Г. М. Коломієць, Ю. Г. Гузненков, В. Корчева, В. І. Надрага, Р. С. Яресько) [456-460];
- філософського аналізу ризику, на підставі якого доводиться, що проблеми визначення ризику, як об'єктивно-суб'єктивної категорії різних галузей знань, варто вирішувати комп-

лексно, враховуючи надбання в сфері юриспруденції, економіки, управління, соціології, психології та інших наук (В. В. Бондарчук, В. О. Пономаренко, С. П. Протасовицький)[461-463];

- визначення концептуальних засад управління ризиком / ризик-менеджменту (І. І. Воробець, А. М. Михайлов, М. Ю. Галіч, І. М. Посохов, Ю. В. Жадан)[464-466];

- систематизації дисертаційних робіт за напрямками наукової новизни (теоретико-методологічного, організаційного, методичного характеру) досліджень поняття «ризик» в системах обліку та контролю ризик-орієнтованого управління суб'єктів господарювання (Т. М. Королук) [467].

Не можна не відзначити цінність монографії «Ризики діяльності промислових підприємств: інтегральне оцінювання роботи», в якій на підставі узагальнення теоретичних засад ризику запропоновано інтегральний підхід до оцінювання ступеню ризику, розроблена методика комплексної оцінки ризиків господарської діяльності підприємств, розраховано ефект від впровадження методів зниження ризиків на прикладі підприємств Одеського регіону [468]. Розуміється, такі авторські надбання збагачують та уможливають подальший науковий пошук у заданій системі координат.

Безумовно, ризик є поняттям багатограним, фактично впровадженням у всі сфери життєдіяльності суспільства. Саме через те цілком логічно розглядати ризик як категорію універсальну, зокрема, не тільки як філософську, але і як суспільно-історичну, соціально-правову, економічну. Економічна природа ризику розкривається в багатьох наукових роботах. Так, на підставі ретроспективного огляду праць вчених-економістів стосовно визначення ризиків, проблем їх еволюційного розвитку низка вітчизняних дослідників запропонувала власний підхід до розуміння сутності ризиків в системі економічних відносин, відокремлюючи та систематизуючи за різноманітними ознаками саме економічні ризики, як найбільш значимі (В. С. Крупін, Р. Ю. Злидник, М. О. Левченко, Л. М. Радзіховська, О. В. Іващук, Д. С. Сапліна, Н. А. Сирончук) [469-473], з подальшим розподі-

лом на ризики: підприємницькі (І. В. Чуприна) [474]; фінансові (Т. А. Мулик, Я. І. Мулик) [475]; інформаційні (О. О. Нестеренко) [476]; податкові (В. С. Альошкін, Г. С. Ліхоносова, М. Ф. Сафонова) [477, 478].

В рамках даного дослідження першочерговий інтерес становить ризик саме в системі економічних відносин, його сучасне усвідомлення при реалізації контрольної функції управління (зокрема: економічного контролю → фінансового контролю за видами) господарчої одиниці. З цього приводу для більш детального пояснення економічної сутності ризику представляється доцільним розкрити обов'язкові ознаки категорії «ризик» [479, с. 206] за певним упорядкуванням (рис. 4.5).

Покрокова послідовність розкриття ознак категорії «ризик» дозволила встановити, що в системі економічних відносин невизначеність майбутніх дій є вихідною передумовою виникнення ризику (потенційної небезпеки чи потенційної можливості), який реалізується через певні (ризиковані) дії.

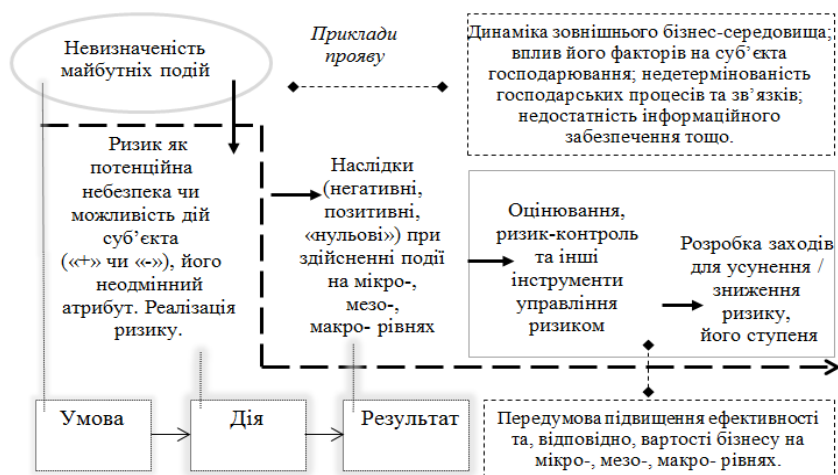


Рис. 4.5. Покрокова послідовність розкриття ознак категорії «ризик»

Джерело: власна розробка

Результатом таких дій стають наслідки – негативні, позитивні, «нульові», що визначаються та аналізуються на мікро-, мезо-, макро- рівнях. Управління ризикованими операціями має здійснюватися на всіх етапах існування ризику (планування → реалізація → результат) шляхом його ідентифікації, оцінювання, контролю, моніторингу, розробки заходів щодо мінімізації ризику та за допомогою іншого методичного інструментарію в системі управління суб'єктів господарювання. Саме в такій логіці, на наше переконання, варто усвідомлювати ризики в сфері фінансового (недержавного та державного) контролю, зокрема, податкового аудиту. Разом з цим, якщо звернутися до законодавчих актів України в контрольній сфері, то не можна не помітити, що ризик, як поняття, в цілому тлумачиться однозначно – як небезпека / загроза чи імовірність виникнення негативних наслідків.

Так, в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» термін «ризик» наводиться лише для суб'єктів первинного фінансового моніторингу та трактується в вузькому контексті як «небезпека (загроза, уразливі місця)» бути використаними з метою легалізації (відмивання) доходів ... під час надання ними послуг відповідно до характеру їх діяльності», втім як і другі терміни, похідні від поняття «ризик» – «управління ризиками», «національна оцінка ризиків», «високий ризик», «неприйнятно високий ризик» [480], «критерій ризику», «оцінка ризику», «рівень ризику» [481].

Подібний підхід до розуміння ризику простежується і в Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», за яким ризик у загальному значенні тлумачиться як «ймовірність виникнення негативних наслідків від провадження господарської діяльності та можливий розмір втрат від них», а «прийнятний ризик» – це «соціально, економічно, технічно і політично обґрунтований ризик, який не перевищує гранично допустимого рівня» [482]. Разом з цим у

Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України № 684 від 31.07.2015 р. [483], похідні поняття від терміну «ризик» (як-то: виявлений ризик, індикатори ризику, нефіскальні ризики / ризики безпеки, фіскальні ризики, потенційний ризик, оцінка ризику, профіль ризику, ступінь ризику, таргетинг) пояснюються тільки в контексті застосування їх в митному контролі органами ДФС України. Впевнені, що такий підхід не сприятиме формуванню уніфікованих вимог до понятійного апарату державного та недержавного фінансового контролю.

У сфері аудиторської діяльності ризик, як поняття, пояснюється МСА та МСЗНВ тільки в словосполученні за видами:

- аудиторський ризик / audit risk; ризик вибірки / sampling risk; ризик завдання / engagement risk; ризик завдання з надання впевненості / assurance engagement risk; бізнес-ризик / business risk; ризик контролю / control risk; ризик суттєвого викривлення / risk of material misstatement; ризик, не пов'язаний з вибіркою / non-sampling risk; значний ризик / significant risk; ризик невиявлення / detection risk; невід'ємний ризик / inherent risk (Глосарій термінів та МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»);
- чинники ризику шахрайства / fraud risk factors (МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);
- процедури оцінки ризиків / risk assessment procedures (МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища») [91].

Вищевказані стандарти дають змогу розкрити основні поняття, похідні від терміна «ризик», за певним упорядкуванням (рис. 4.6).

Як видно з ілюстрації 4.6, похідні поняття від терміна «ризик» можна ранжувати (від загального до окремого), виходячи з їх семантики, таким чином: бізнес ризик → ризик завдання → ризик завдання з надання впевненості → аудиторський ризик → ризик суттєвого викривлення → невід’ємний ризик → податковий ризик.

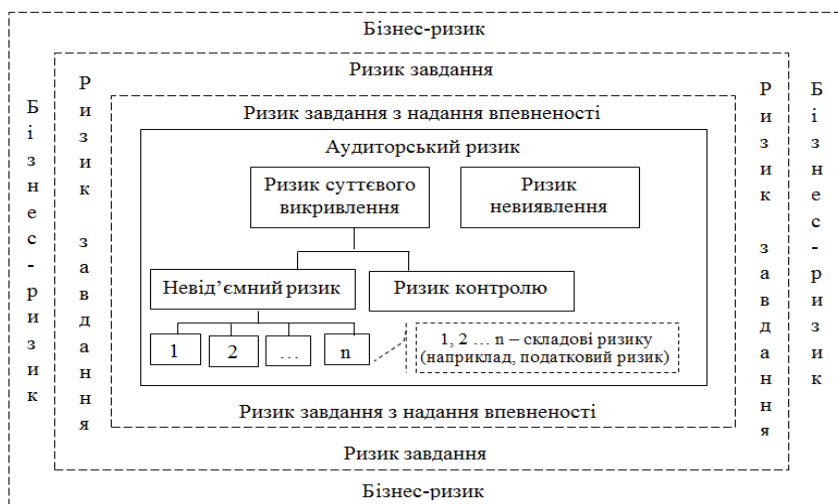


Рис. 4.6. Загальне впорядкування понять, похідних від терміна «ризик»

Джерело: розроблено на підставі [91]

Незважаючи на різноманіття понятійних комбінацій зі словом «ризик», наведених у МСА та МСЗНВ, не можна не помітити, що більшість з них є похідними від поняття «ризик аудитора (аудиторський ризик)», який є «функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення» [91].

В наукових колах прийнято досліджувати його як «складову частину системи фінансово-економічних ризиків» [129, с. 77], та тлумачити як ризик, пов'язаний з проведенням аудиторської діяльності [121, с. 141; 322, с. 67].

У вітчизняній практиці аудиторський ризик зазвичай розглядається скрізь призму його основних компонентів – ризику суттєвого викривлення (властивого / невід’ємного ризику і ризику контролю) та ризику невиявлення, за загальноприйнятою факторною моделлю (формула 4.1):

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (4.1)$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий / невід’ємний ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

Втім не можна не погодитися з тим, що в умовах проведення податкового аудиту існуючий підхід до визначення аудиторського ризику має певні проблемні аспекти, як-то: «відсутність обліку різного ступеня значимості факторів, що впливають на кожен компонент аудиторського ризику; відсутність методики комплексного аналізу всіх факторів ризику – не простежуються їх взаємозв’язки, фактори часто виступають як розрізнені елементи, або вивчаються їх взаємовідносини в розрізі тільки певного блоку; відсутність оцінки взаємозв’язку аудиторського ризику і рівня суттєвості, так як рівень суттєвості ... пропонується розраховувати по кожному податку, а аудиторський ризик в цілому по перевірці; домінування вербальних оцінок» [484]. В зв’язку з цим дослідниками аналізуються набагато більше компонентів аудиторського ризику за різними моделями ідентифікації та оцінювання. Так, заслуговує на особливу увагу розроблена авторами в роботі «Методика кількісної оцінки і аналізу аудиторського ризику в умовах податкового аудиту з використанням сучасних інформаційних технологій» модель кількісної оцінки аудиторського ризику в умовах використання програмного продукту «Оцінка аудиторського ризику», який є частиною аудиторської інформаційної системи. Звичайно, впровадження такої моделі в практику податкового аудиту дозволить підвищити достовірність кількісного показника аудиторського ризику і розширити можливості управління ним [484]. Не викликає сумніву,

що розгляд компонентів аудиторського ризику за багатоманітними критеріями примножує цінність досліджень у заданому напрямку.

Грунтуючись у цілому на логіці МСА та МСЗНВ стосовно визначення аудиторського ризику дослідимо особливості його сутнісного наповнення в контексті реалізації податкового аудиту, який також має базуватися на ризик-орієнтованому підході. В цьому сенсі дефініцію «аудиторський ризик» варто усвідомлювати, на наш погляд, в дещо іншій модифікації – як ризик того, що аудитор надасть неналежний висновок, якщо інформація стосовно обліку та звітності в системі оподаткування особи, що перевіряється, є суттєво викривленою. Саме з таких позицій розглянемо зміст ризику суттєвого викривлення та зазначимо, що в умовах функціонування податкового аудиту під таким ризиком можна розуміти ризик того, що інформація стосовно обліку та звітності в системі оподаткування особи, що перевіряється, є суттєво викривленою ще до початку виконання податкового аудиту. Інакше кажучи, ризик суттєвого викривлення за його змістовними компонентами (властивий / невід’ємний ризик та ризик контролю) є властивістю суб’єкта господарювання – замовника податкового аудиту. На підставі отриманих результатів з ідентифікації та оцінювання ризику суттєвого викривлення на всіх етапах функціонування податкового аудиту визначається ризик невиявлення – ризик, притаманний особисто аудиторіві, його діяльності в процесі виконання завдання (податкового аудиту), сутність якого, на наш погляд, в цілому може усвідомлюватися в значенні, наведеному в Глосарії термінів Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [91], але з подальшим уточненням аудиторських процедур у сфері оподаткування.

Далі дослідимо особливості компонентів ризику суттєвого викривлення – властивого / невід’ємного ризику та ризику контролю в податковому аудиті, їх ідентифікацію та оцінювання через розуміння суб’єкта господарювання (замовника податкового аудиту) та його середовища. Так, в умовах функціонування

податкового аудиту під властивим / невід’ємним ризиком можна розуміти ризик суттєвого викривлення податкової інформації в системі управління господарчої одиниці, який залежить від впливу факторів (зовнішніх, внутрішніх), і зумовлює неефективність ведення бізнесу в цілому та ведення обліку і звітності в системі оподаткування зокрема. Інакше кажучи, властивим / невід’ємним ризиком в податковому аудиті можна назвати податковий ризик платника податків. Разом з цим зауважимо, що в системі податкового контролю податковий ризик – це «ймовірність невиконання (неналежного виконання) платниками податків податкового обов’язку, підтверджена сукупністю наявної податкової інформації» [485]. Таке пояснення дозволяє переконатися в тому, що в сфері державного та недержавного фінансового контролю підходи до розкриття поняття «податковий ризик» не містять принципових відмінностей та в цілому є тотожними.

Під ризиком контролю в податковому аудиті можна вважати ризик того, що суттєве викривлення, яке може виникнути при розкритті податкової інформації в обліку та звітності в системі оподаткування «не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб’єкта господарювання» [91], що в цілому не протиричить логіці МСА та МСЗНВ.

Звичайно, ідентифікація ризику суттєвого викривлення, його сутність в рамках виконання податкового аудиту найкраще усвідомлюються в контексті чинників, які можуть впливати (прямо чи опосередковано) на його компоненти – властивий / невід’ємний ризик та ризик контролю (табл. 4.10).

Дані табл. 4.10 свідчать про те, що суб’єкту господарювання неможливо ухилитися від впливу зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, галузевих, регіональних, регуляторних) апріорі, але враховувати рівень їх впливу цілком можливо, як і можливо проводити заходи щодо їх зниження в процесі управління ризиками.

Розгляд факторів вказує, що їх вплив (як правило, досить суттєвий) на господарчу одиницю (об’єкт контролю) спричинює

Таблиця 4.10

Вплив чинників на формування властивого ризику в умовах функціонування податкового аудиту

Вид чинників	Стисле розкриття чинників
01	02
Зовнішні чинники	
Політичні	Нестабільність державної політики
Економічні	Тінізація економіки на всіх етапах здійснення господарських процесів
Соціальні	Поляризація інтересів сторін у сфері оподаткування, цілей фінансового контролю різних груп соціуму
Галузеві, регіональні	Мінливість умов ведення бізнесу відповідної галузі, регіону (у тому числі: ринковий попит, конкурентне середовище, сезонність діяльності тощо)
Регуляторні	Постійні зміни та недосконалість податкового, валютного законодавства, нормативно-правових актів та іншого законодавства в контрольній сфері, галузевих нормативів / регуляторів
Внутрішні чинники	
Форма власності	Приватна, колективна, комунальна, державна, змішана форма власності
Організаційно-правова форма суб'єкта господарювання	Господарські товариства, приватні підприємства, фермерські господарства, дочірні підприємства, кооперативи, відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи, об'єднання підприємств, бюджетні установи, громадські об'єднання, благодійні організації та інші
Засновники суб'єкта господарювання	Фізичні / юридичні особи; резиденти/нерезиденти; частина у статутному капіталі; форма внеску; наявність заборгованості засновників; інформація про інші корпоративні права засновників тощо.
Специфіка формування статутного капіталу	Розмір статутного капіталу (при зміні розміру – аналіз причин зміни); інформація про володіння суб'єктом господарювання корпоративними правами інших суб'єктів господарювання та розкриття сум отриманих дивідендів, відсотків та інших видів доходів або втрат (аналіз причин втрат, моніторинг доходів за видами) тощо.
Організаційна структура управління	Розкриття організаційної структури управління юридичної особи з виділенням та поясненням статусу (у тому числі в сфері оподаткування) відокремлених підрозділів (філій) за їх місцем знаходження тощо.
Наявність пов'язаних осіб	Визначення пов'язаних осіб за критеріями, вказаними пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПКУ; їх статус, місцезнаходження, види операцій тощо

Закінчення таблиці 4.10

Вид чинників	Стисле розкриття чинників
01	02
Кадрова політика	Чисельність працюючих (у тому числі за сумісництвом) з їх розподілом на категорії (керівники, фахівці, службовці, робітники), низький рівень професійної компетентності посадових осіб з питань оподаткування тощо.
Діяльність за видами суб'єкта господарювання	Види діяльності за КВЕД та види діяльності, які фактично здійснював суб'єкт господарювання; наявність ліцензій / патентів / дозволів, якщо це передбачено законодавством для виду діяльності, який має здійснювати суб'єкт господарювання. Наявність умов виконання господарської діяльності (наприклад, наявність складських, виробничих, торгівельних приміщень; виробничого обладнання; транспортних засобів; достатність трудових, фінансових, матеріальних ресурсів тощо).
Спосіб фінансування	Джерела, обсяг та терміни кредитування; інвестування за видами та обсягами інвестицій тощо
Основні контрагенти	Основні контрагенти суб'єкта господарювання, види та обсяги операцій, стан розрахунків з контрагентами, наявність сумнівної та безнадійної заборгованості (аналіз даних реєстру суб'єктів господарювання, з якими у платник податків перебував у господарських відносинах), недостатність інформації про діяльність контрагентів; тощо.
Облікова політика	Облікова політика, що прийнята суб'єктом господарювання для застосування в облікових підсистемах – бухгалтерському, податковому, управлінському обліку; її відповідність в цілому стратегії суб'єкта підприємницької діяльності та цільовим установкам бізнесу зокрема
Фінансовий стан суб'єкта господарювання	Оборотний та необоротний капітал, джерела формування капіталу (склад, структура, динаміка), фінансова стійкість, платоспроможність, ліквідність суб'єкта господарювання. Направлення чистого прибутку на розвиток господарської діяльності чи на інших суб'єктів господарювання;
Податкова політика підприємства	Застосування податкових пільг; «0» ставки з ПДВ; податкове навантаження платника податків, моніторинг справляння податкових платежів у динаміці років; податкове планування; аналіз ефективності податкової політики; податкова оптимізація.
Показники звітності	Аналіз показників фінансової та податкової звітності, їх співставлення; виявлення ризиків, у тому числі податкових, які в структурі аудиторського ризику є невід'ємною частиною властивого ризику.
СВК	Організаційна структура та інші компоненти СВК (середовище, процедури контролю тощо)

Джерело: власна розробка

виникнення невід'ємного ризику, який в залежності від його складових елементів проявляється в розмаїтих варіаціях. Так в умовах здійснення податкового аудиту найбільш значимим складником невід'ємного ризику виступає такий вид підприємницького ризику в його багаторівневій системі відліку, як податковий ризик платника податків (підприємницький ризик / бізнес-ризик → фінансовий ризик → податковий ризик), ідентифікація та оцінка якого мають важливе значення в управлінні аудиторським ризиком. У цьому зв'язку не можна не зосередити увагу на дослідженні податкових ризиків аудиторсько-консалтинговою компанією «Ернст енд Янг» (Ernst & Young / EY), за даними якої найбільш важливими є такі чинники (за підсумком опитування респондентів, у відсотках): зовнішні (зміни податкового законодавства – 46 %; зміни правил відображення податків і облікових стандартів – 26 %; зміна правил корпоративного управління – 17 %; підвищений інтерес до принципів податкової політики з боку різних користувачів податкової інформації – 10 %); внутрішні (необізнаність менеджерів вищої ланки про податкові ризики компанії – 54 %; відсутність відділів по податках і зборах і податкових консультантів в організації – 20 %; неефективне податкове планування – 20 %; відсутність напрямків аналізу і оцінки податкових ризиків між структурними одиницями – 20 %; неповна автоматизація податкової інформації – 16 %) [486, с. 34].

Звичайно, оцінювання податкового ризику, втім як і оцінювання інших компонентів невід'ємного ризику в структурі ризику суттєвого викривлення та аудиторського ризику в цілому має відбуватися протягом всього періоду виконання податкового аудиту шляхом спостереження, анкетування, проведення запитів, аналітичних та інших відповідних процедур згідно з вимогами МСА та МСЗНВ.

У рамках даного дослідження найбільший інтерес при розкритті ризиків відносно суб'єктів податкових відносин представляють саме податкові ризики платників податків. З цього приводу не можна не відзначити, що сутність податкових ризиків, їх

видова систематизація розглядалися в працях багатьох дослідників. Так, колектив авторів навчального посібника «Управління фінансовою безпекою економічних суб'єктів» (за загальною редакцією доктора економічних наук, професора С. М. Фролова) розподіляє податкові ризики платників податків за такими видами: ризики збільшення податкового тягара (виникає, як правило, через зміну податкової політики); ризик податкового контролю (через можливість нарахування фінансових санкцій, адміністративних штрафів); ризики мінімізації податків (створюється через розробку в правових межах схем податкової оптимізації); ризики карного переслідування (виникає через здійснення платником податків правопорушень, передбачених статтями ККУ) [487, с. 155].

Цікавими видаються і підходи російських вчених [488], за якими в основу систематизації податкових ризиків покладено ознаки за правовими аспектами (А. В. Бризгалін, А. Е. Богданова, Д. Н. Тихонов, Л. Г. Липник), укрупнено за відповідними галузями та напрямками (М. Р. Пінська, Л. І. Гончаренко, А. Е. Шевельов, Е. В. Шевельова, О. В. Гордєєва, Д. А. Соколов, К. П. Тоцкая, С. В. Барулин, Е. А. Єрмакова, Степаненко В. В., О. С. Семенова), за диференціацією найбільш характерних рис податкових ризиків – по суб'єктам, об'єктам, факторам впливу, часу виникнення, можливості прогнозування, величині можливих втрат та іншим (В. Г. Пансков, Н. Г. Викторова, Е. С. Цепилова, М. И. Мигунова, Л. П. Королева, Ф. Н. Филина, Н. А. Пименов, А. А. Леушев, И. А. Лисовская). Втім найбільш прийнятним, на наш погляд, є синтезований підхід до класифікації податкових ризиків, за яким, враховуючи логіку попередників, пропонується деталізувати ризики виходячи зі специфіки суб'єкта господарювання в контексті його компонентів: юридичного статусу, напрямків діяльності, елементів оподаткування тощо. З цього приводу не можна не відмітити виділені авторами Є. А. Лаврентьевою та А. І. Плотниковою класифікаційні ознаки податкових ризиків підприємств судноплавної галузі, такі як: ризики організаційно-правового характеру; ризики, пов'язані з формуванням та реа-

лізацією облікової політики; ризики, пов'язані з господарською діяльністю (за видами) підприємства; ризики щодо режимів та елементів оподаткування; ризики за характером їх виникнення та усунення; за часом їх впливу та інші [488].

На державному рівні інформація про податкові ризики розкривається через критерії відбору платників податків – юридичних осіб за ступенем ризику (високий, середній, незначний) відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 р. (у редакції наказу № 386 від 26.03.2018 р.) [489]. Саме від цих ризиків залежить вибірковість державного податкового контролю в частині здійснення планових документальних перевірок фахівцями ДФС України, що цілком відповідає міжнародній практиці. Важливо і те, що на підставі даних цього Порядку кожен платник податків може визначити свій рівень податкового ризику.

З метою єдиного підходу до градації податкових ризиків в структурі властивого ризику вважаємо за доцільне застосовувати шкалу їх оцінювання в процесі податкового аудиту, ґрунтуючись на логіці вищевказаного Порядку, за такими критеріями ризику, як: високий, середній / помірний, незначний. Разом з цим погодимося, що шляхом комбінованої оцінки властивого ризику і ризику контролю доречно визначати допустимий рівень ризику невиявлення, який є невід'ємною складовою аудиторського ризику [413]. Але, застосовуючи алгоритм такого оцінювання (табл. 4.11), варто враховувати, що допустимий рівень ризику невиявлення в процесі реалізації податкового аудиту, це такий, при якому будь-які відхилення показників обліку та звітності в системі оподаткування не приведуть до виникнення податкових зобов'язань платника податків перед бюджетом.

Для систематизації інформації щодо різних видів податкових ризиків вважаємо за доцільне ідентифікувати їх за укрупненими ознаками. Як приклад, наведемо упорядкування видів податкових ризиків з урахуванням відбору платників податків – юридичних осіб за високим ступенем ризику (табл. 4.12).

Таблиця 4.11

**Алгоритм оцінювання допустимого рівня ризику
невиявлення**

Оцінювання компонентів аудиторського ризику		Оцінка ризику контролю		
		Високий	Помірний	Низький
		Допустимий рівень ризику невиявлення		
Оцінка властивого ризику	Високий	Низький	Помірний	Помірний
	Помірний	Низький	Помірний	Високий
	Низький	Помірний	Помірний	Високий

Джерело: складено на підставі [413]

Таблиця 4.12

Види податкових ризиків платників податків – юридичних осіб

Ознаки розподілу	Види ризиків (з урахуванням відбору платників податків за високим ступенем ризику)
01	02
За фінансовими показниками платника податків	Рівень зростання податку на прибуток нижчий на 50% та більше за рівень: зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; сплати податку за відповідною галуззю.
	Рівень сплати ПДВ нижчий на 50% та більше за рівень сплати ПДВ за відповідною галуззю.
	Здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) нижче собівартості.
	Різниця між собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищує 10% собівартості реалізованої продукції.
	Зростання удвічі та більше кредиторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) протягом двох попередніх років при зростанні запасів.
	Сума інших операційних витрат, витрат на збут та адміністративних витрат перевищує собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).
	Інші операційні витрати перевищують суму матеріальних затрат та витрат на оплату праці
	Інші витрати перевищують 30 % загальних витрат операційної діяльності.
По відношенню до контрагентів	Наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку (ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума таких операцій перевищує 5 млн. грн. або перевищує 5% загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн.

Закінчення таблиці 4.12

Ознаки розподілу	Види ризиків (з урахуванням відбору платників податків за високим ступенем ризику)
01	02
За операціями в сфері ЗЕД	Здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) через нерезидентів – засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямыми поставками у сумі операцій понад 5 млн. грн. або понад 5 % загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн.
	Декларування експортних та/або імпорتنих операцій без фактичного здійснення таких операцій.
	Здійснення виплати доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі тощо) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах.
	Декларування обсягу нарахованих / виплачених доходів нерезидента, з яких не утримано суми податку, за винятком дивідендів, понад 10 млн. грн.
За податковою звітністю	Здійснення платниками податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці понад 30 %.
	Декларування від'ємного значення фінансового результату від операційної діяльності.
За недостатністю первинного документального забезпечення	Наявність інформації про непідтвердження реального здійснення операції з придбання із сумою ПДВ понад 1 млн. грн. або понад 5 % загального обсягу ПК з ПДВ, але не менше 100 тис. грн.
За інформацією із зовнішніх джерел	Наявність інформації правоохоронних органів, структурних підрозділів ДФС України про ухилення від оподаткування та/або щодо взаємовідносин із платниками податків, які мають ознаки фіктивності, знаходяться в розшуку; визнані банкрутами, стосовно яких встановлено факт неподання податкової звітності протягом двох податкових періодів тощо.
По відношенню до справляння платежів з заробітної плати та інших доходів фізичних осіб	Несплата ПДФО, військового збору та/або єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) або його сплата у розмірі менше 1 % доходу за попередній звітний період платником податку, дохід якого становить понад 1 млн. грн.
	Нарахування заробітної плати у сумі менше законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за наявності доходу за попередній звітний період у сумі 1 млн. грн. та більше
	Відсоток утриманої суми ПДФО та військового збору нижче за 10% суми виплаченого доходу у вигляді заробітної плати
	Збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого ЄСВ за попередні періоди більше ніж на 20% загальної суми нарахованого ЄСВ за останні 12 місяців, що передують звітному періоду.

Джерело: складено на підставі [489]

У цьому сенсі не можна не звернути увагу на розробки TADAT (The Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) у частині систематизації ризиків у системі податкового адміністрування ДФС України. Так, учасниками місії TADAT у Звіті про результати оцінювання (Performance Assessment Report) запропоновано розподіляти такі ризики на: ризики недотримання податкових норм (виходячи з таких зобов'язань платників податків, як: реєстрація в податковій системі; подання податкових декларацій, сплата податків в установлений термін, зазначення повної та достовірної інформації в деклараціях); інституційні ризики (збій в роботі податкового адміністрування через певні зовнішні або внутрішні події, такі як: стихійні лиха, саботаж, втрата активів, вихід з ладу IT-систем..., ... адміністративні порушення (наприклад, витік конфіденційної інформації платників податків, що призводить до втрати довіри до податкової адміністрації) [490, с. 20-21].

Безумовно, виявлення податкових ризиків, їх системне упорядкування сприятимуть підвищенню ефективності проведення документальних перевірок фахівцями податкового контролю.

Огляд вітчизняної практики показав, що до основних податкових ризиків, які найчастіше виявляються фахівцями перевіркою роботи ДФС України, можна віднести ризики, що пов'язані з:

- відхиленням фінансових показників платника податків з середньогалузевими даними (наприклад, у частині податкового навантаження, зокрема, податку на прибуток; реалізації за ціною, нижчою за собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг; рівня рентабельності продажів і активів);
- декларуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом двох податкових періодів (якщо звітним періодом є календарний квартал), або протягом одного податкового періоду (якщо звітним періодом є календарний рік);
- декларуванням від'ємного значення фінансового результату від операційної діяльності;
- завищенням витрат, заниженням доходів внаслідок порушень вимог П(С)БО чи МСБО/МСФЗ;

- невідповідністю більшої суми інших операційних витрат відносно до величини інших операційних доходів (при їх порівнянні);
- перевищенням темпів зростання витрат (у тому числі, за видами) над темпами зростання доходів (у тому числі, за видами);
- здійсненням платником податків коригування фінансового результату до оподаткування у бік зменшення на різниці більш 10 %;
- наявністю розбіжностей між обсягами задекларованих податкових зобов'язань або податкового кредиту з ПДВ та обсягами за даними Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) більш 5 %;
- завищенням податкового кредиту з ПДВ за рахунок вартості отриманих товарів, робіт, послуг від «сумнівних» контрагентів;
- здійсненням платником податків операцій з суб'єктами господарювання, які мають ознаки фіктивності відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [489];
- заниженням митної вартості товарів, порушенням вимог митних режимів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;
- наявністю арифметичних помилок, описок, пропусків в розрахунках, що виникають при веденні обліку та звітності в системі оподаткування (у тому числі, при автоматизованій обробці інформації – повторне введення або втрата облікових даних, неточні округлення тощо);
- недостатністю доказової бази, тобто первинної інформації, яка підтверджує фактичне здійснення господарської операції (наприклад, відсутність первинних документів, підтверджуючих транспортування товарів від постачальника при базових умовах поставки «EXW- Франко-склад продавця», таких як: товарно-транспортні накладні та подорожні листи, які б свідчили про доставку контрагентом товару на територію складу продавця, або ж складські розписки щодо зберігання товару іншою особою

до його передачі покупцю). Такий стан речей вказує на наявність ризику проведення так званої безтоварної операції, тобто операції з ознаками фіктивності.

Звичайно, на всіх етапах проведення податкового аудиту варто ідентифікувати та оцінювати податкові ризики, керуючись даними Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [483], Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок [489], та враховуючи інформацію ДФС України про відбір платників податків (замовників аудиту) за ступенем ризику.

Приймаючи до уваги запропоновану на рівні держави видову регламентацію податкових ризиків та враховуючи логіку напрацювань дослідників, слід зауважити, що під час здійснення податкового аудиту податкові ризики варто розкривати в контексті прийнятої податкової стратегії (податкової політики в довгостроковій перспективі), яка суб'єктом господарювання фактично впроваджується на підприємстві. При цьому вона має бути невід'ємною частиною загальної стратегії податкового аудиту, тобто, стратегії, «яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту» [91].

При виборі податкової стратегії слушним здається виділення таких стратегій, як: стратегія максимальної податкової безпеки; стратегія ухилення від оподаткування; стратегія «пом'якшення» податкових наслідків; стратегія податкової оптимізації [487, с. 160-161; 491, с. 80]. Не можна не погодитися і з тим, що «обґрунтована податкова стратегія виступає інструментом, який допомагає знайти раціональні варіанти виконання організацією обов'язків платника податків, що забезпечують зменшення податкових платежів в умовах дотримання вимог законодавства, а також дозволяє гармонізувати взаємовідносини підприємства і держави» [491, с. 78]. Саме в системі координат того чи іншого типу податкової стратегії аудитор має виявляти та оцінювати

податкові ризики платника податків з подальшим розробленням заходів щодо управління ними (в рамках виконання умов договору з замовником податкового аудиту – платником податків), зокрема, у частині зменшення податкових ризиків у межах діючих імперативних нормативно-правових актів.

На наше переконання, тільки впровадження платником податків стратегії податкової оптимізації може сприяти досягненню паритету інтересів сторін у сфері оподаткування. Проте слід зауважити, що в наукових колах податкова оптимізація, як поняття, тлумачиться вільно через відсутність нормативного закріплення. Нерідко під податковою оптимізацією розуміється ухилення від оподаткування, з чим не можна погодитися в принципі. Скоріше за все, податкова оптимізація – це система нормативно-правових заходів, спрямованих на знаходження об'єктивно найкращих (найвигідніших) варіантів оподаткування платника податків, які уможливлюють використовувати фінансові ресурси найбільш ефективно. Інакше кажучи, це така організація діяльності суб'єкта господарювання в сфері оподаткування, при якій, не порушуючи законних інтересів держави, відбувається найбільш раціональне використання фінансових ресурсів підприємства. Таке визначення, на наш погляд, не суперечить і етимологічному контексту слова «оптимізація (англ. optimization, optimisation)» та спорідненим з ним лексем «оптимальність, оптимальний, оптимум (англ. optimum)».

Як компонент фінансової стратегії суб'єкта господарювання, стратегія податкової оптимізації має містити план дій, спрямованих на досягнення цілей на макро- та мікрорівні в стратегічному періоді (табл. 4.13).

Як видно з табл. 4.13, основою податкової оптимізації є стратегічне планування, на якому мають базуватися тактичні бізнес-плани, поточні бюджети суб'єкта господарювання з розробкою завдань у сфері оподаткування, різноманітні оперативні плани, постійний моніторинг рівня податкового навантаження за видами платежів суб'єкта господарювання тощо.

Таблиця 4.13

Стратегічний план податкової оптимізації (фрагментарний виклад)

Макрорівень	
Стратегічні завдання	Дії для досягнення цілей
Забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання та зміцнення його фінансової безпеки [491, с. 81], у тому числі через визначення найбільш перспективних напрямків діяльності	Аналіз зовнішнього середовища (макроекономічних показників, податкової політики та фірм-конкурентів). Аналіз оподаткування підприємства, виявлення факторів, що впливають на рівень оподаткування [492]. Аналіз можливого діапазону податкового навантаження. Підвищення кваліфікації фахівців у галузі оподаткування. Вивчення податкового законодавства і прогнозування його змін. Перегляд елементів податкової політики (при необхідності), виявлення недоліків в системі довгострокового податкового планування. Оцінка ефективності стратегічного плану податкової оптимізації
Отримання конкурентних переваг через застосування оптимального варіанту оподаткування (наприклад, зниження податкового навантаження, відстроювання податкових зобов'язань тощо) [491, с. 81]	
Формування іміджу сумлінного платника податків, що використовує виключно правові методи управління податковими платежами, та має незначний ступінь ризику відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків	
Кореляція завдань в системі довгострокового податкового планування	
Визначення ефективності стратегічного плану податкової оптимізації	

Закінчення таблиці 4.13

Мікрорівень		Дії для досягнення цілей
Стратегічні завдання	<p>Пошук можливості застосування спеціальних податкових режимів; податкових пільг та інших переваг, що знижують податкове навантаження платника податків, звільняючи при цьому певні фінансові ресурси</p> <p>Формування Положення про облікову політику в сфері оподаткування (з деталізацією вимог Положення за видами податків, зборів та інших податкових платежів).</p> <p>Розробка схем податкової оптимізації з одночасним визначенням економічного ефекту від їх впровадження</p> <p>Ефективне функціонування системи контролю в сфері оподаткування</p>	<p>Аналіз потенціальних змін статусу юридичної особи, форми власності, організаційно-правової форми; видів діяльності.. Аналіз договорів контрагентів з метою забезпечення їх юридичної чистоти і мінімізації ризиків. Аналіз системи контролю в сфері оподаткування (зовнішній та внутрішній рівень) та доцільності впровадження або удосконалення специфічних форм контролю. Аналіз диференціації податкових елементів (об'єкт, база, ставка тощо) з розробкою специфічних вимог при їх справлянні*.</p>
Кореляція завдань в системі довгострокового податкового планування		Перегляд елементів облікової політики в сфері оподаткування (при необхідності) виявлення недоліків стратегічного плану. Оцінка ефективності податкової оптимізації.
Визначення ефективності стратегічного плану податкової оптимізації		

Джерело: складено на підставі [491, с. 81; 492]

У зв'язку з цим особливої уваги при виконанні податкового аудиту потребує перевірка аудитором дотримання одного з головних правил податкової оптимізації: дії платника податків, які мають оптимізувати той чи інший аспект оподаткування, одночасно повинні бути направлені на досягнення певного господарського результату, який би, зокрема, підвищив економічний ефект певних операцій за видами діяльності і в цілому сприяв стійкому розвитку підприємства. Однак, якщо платник податків, виходячи зі своїх цільових установок, планує здійснювати дії, пов'язані лише з податковою мінімізацією (наприклад за схемою: економічно необґрунтоване збільшення витрат → зниження фінансового результату до оподаткування → зменшення величини оподаткованого прибутку → мінімізація податку на прибуток), то такі дії за визначенням не мають нічого спільного з податковою оптимізацією, хоча вони і проводитимуться в законодавчому полі. Такий стан речей (при застосуванні податкової мінімізації «у чистому вигляді») з правової точки зору скоріше можна охарактеризувати як пограничний (рис. 4.7).

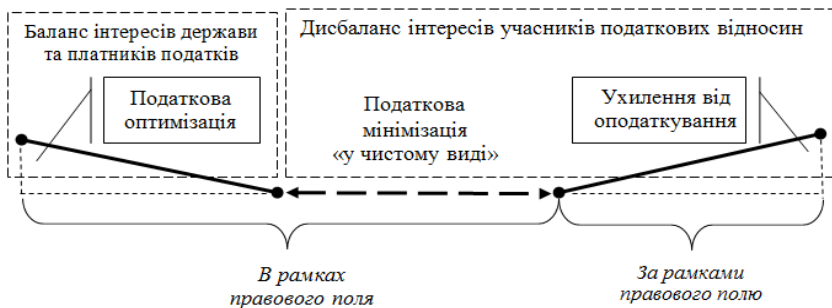


Рис. 4.7. Податкова мінімізація як перехідна ланка правового механізму в системі управління підприємством

Джерело: власна розробка

Як видно зі схеми 4.7, баланс інтересів учасників податкових відносин досягатиметься лише при впровадженні податкової оптимізації. У цьому випадку фіскальний ресурс суб'єкта

господарювання розподіляється максимально ефективно: для платника податків – частина коштів, яка визволена від оподаткування, задіюється підприємством у господарському процесі з ціллю сталого економічного розвитку компанії; для держави – величина податкових надходжень від платника податків є достатньою для виконання своїх функцій.

Отже, при виконанні податкового аудиту аудитор має розглянути обрану податкову стратегію платника податків, проаналізувати доцільність її впровадження, ідентифікувати податкові ризики, використовуючи при цьому як внутрішні інформаційні джерела платника податків, так і зовнішні – насамперед, податкову інформацію, отриману в обсягах інтегрованої автоматизованої інформаційної системи (AIC) ДФС України (зокрема, AIC «Податковий блок» за такими сегментами операційної діяльності, як: реєстрація платників податків; обробка податкової звітності та платежів; облік платежів; податковий аудит [термін «податковий аудит» в цьому контексті застосовується для державного податкового контролю]). Після розкриття сутності податкових ризиків, притаманних платнику податків – замовнику податкового аудиту слід оцінити їх вплив на стан фінансових ресурсів в цілому і податкове навантаження зокрема; розробити заходи щодо зменшення ризиків; відобразити наслідки опрацювання податкових та інших ризиків у робочих документах аудитора з подальшим узагальненням даних у Звіті за результатами податкового аудиту. Втім з метою єдиного підходу до опрацювання ризиків в системі державного та недержавного контролю при створенні методичного забезпечення щодо роботи фахівців-практиків (аудиторів) з виявлення та оцінки ризиків у сфері податкового аудиту доречно дотримуватися логіки нормативів, ухвалених на державному рівні, та окремих проектних розробок (джерела інформації: 91, 413, 480-483, 485, 489, 491).

Методичне забезпечення податкового аудиту з ідентифікації та оцінювання ризиків доцільно розробляти спочатку на етапі попередньої оцінки діяльності платника податків, а потім під час перевірконої роботи дотримання податкового, валютного

та іншого законодавства у відповідності до вимог ПКУ. Проте такий механізм дій є досить умовним через те, що ідентифікація та оцінка ризиків мають відбуватися протягом всіх етапів аудиторського процесу, починаючи зі стадії розуміння бізнесу платника податків (через доперевірочний аналіз його діяльності та вивчення компонентів облікової політики), потім – при виконанні перевіркової роботи щодо правильності справляння податків, та на завершальній стадії аудиторського процесу. У цьому сенсі аудиторський файл по опрацюванню ризиків під час виконання податкового аудиту може включати такі робочі документи (РД):

1. РД «Анкета опитування експертів (внутрішніх аудиторів, ревізорів, бухгалтерів, та інших фахівців-практиків з обліку та контролю) щодо виявлення чинників аудиторського ризику на підприємстві».

2. РД «Ідентифікація факторів, що впливають на формування складових аудиторського ризику в податковому аудиті», який формується на підставі анкетних даних. У цьому документі має міститися інформація про зовнішні та внутрішні фактори впливу на компоненти аудиторського ризику за певним ранжуванням (табл. 4.14).

Слід відмітити, що прийнято вважати головними факторами впливу: на властивий ризик – недосконалість системи оподаткування; можливість функціонування нелегального (тіньового) бізнесу клієнта; непрофесійність та нечесність посадових осіб суб'єкта господарювання тощо; на ризик контролю – компетентність, об'єктивність фахівців при здійсненні перевіркової роботи як на внутрішньому так і на зовнішньому рівні; організація СВК тощо.

3. РД «Відомість про податкові ризики підприємства», в якому на підставі збору, аналізу та систематизації податкової інформації наводяться індикатори ризику, тобто «критерії із заданими наперед параметрами, використання яких дає можливість здійснювати вибір об'єкта контролю, що становить ризик» [483]. Індикатори ризику виявляються в процесі проведення доперевірочного аналізу бізнесу підприємства-замовника податкового

Таблиця 4.14

Форма РД «Ідентифікація факторів, що впливають на формування складових аудиторського ризику» (фрагментарний виклад)

власний ризик за видами, у тому числі:	Ранжування факторів впливу на компоненти аудиторського ризику за рівнями деталізації				Компоненти аудиторського ризику			
	1	1.1	1.11	<...>	власний ризик за видами, у тому числі:	ризик контролю за видами*		ризик невиявлення за видами**
						податкові ризики	<...>	
Зовнішні								
Внутрішні								
* Ризики контролю при проведенні податкового аудиту доцільно розкривати з позицій внутрішнього та зовнішнього контролю.								
** До ризиків невиявлення можна віднести такі види ризиків, як: ризик неправильного застосування методу вибірки; ризик помилкового визначення рівня суттєвості; ризик оглядових та аналітичних процедур								

Джерело: власна розробка

Таблиця 4.15

Форма РД «Відомість про податкові ризики підприємства» (фрагментарний виклад)

Етап виконання податкового аудиту	Назва ризику	Опис (профіль) ризику	Джерела інформації (документи підтвердження)	Причини виникнення ризику	Ступінь ризику*	Оцінка ризику	Заходи мінімізації ризику
Доперевірочний аналіз бізнесу замовника							
< ... >							
* Ступінь ризику можна розраховувати в рамках значень: високий, середній, низький. Алгоритм визначення ступеня ризику наразі нормативно не регламентований, а тому є власною розробкою аудитора.							

Джерело: власна розробка

аудиту; вивчення компонентів облікової політики; перевірки дотримання податкового, валютного та іншого законодавства у відповідності до вимог податкового законодавства у частині справляння відповідних податків, зборів та інших податкових платежів (табл. 4.15).

Варто відмітити, що РД «Відомість про податкові ризики підприємства» має включатися до комплекту робочих документів аудитора, пов'язаних з розрахунком ступеня аудиторського ризику та його оцінюванням за компонентами: РД «Оцінка властивого ризику (за видами ризиків) за ступенем ризику»; РД «Оцінка ризику контролю (за видами ризиків) за ступенем ризику; РД «Оцінка ризику невиявлення (за видами ризиків) за ступенем ризику; РД «Загальна оцінка ризиків на всіх етапах здійснення аудиту з урахуванням коригувань оцінювання (у разі потреби); РД «Запити з питань... до управлінського персоналу підприємства-замовника», РД «Запити з питань ... до інших осіб (наприклад, до внутрішніх аудиторів / ревізорів) суб'єкта господарювання», РД «Запити з питань ... до інших суб'єктів господарювання / установ, організацій» тощо.

4. РД «Процедури оцінки ризиків (за видами ризиків)», в якому наводиться інформація про такі аудиторські процедури, як: подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які можуть мати інформацію, що може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення; аналітичні процедури; спостереження, інспектування. При цьому аналітичні дії можуть бути представлені в формі аналізу: реєстраційних даних суб'єкта господарювання; співставлення показників фінансової та податкової звітності платника податків з використанням АІС «Податковий блок»; інформації про адміністративне та судове оскарження податкових повідомлень-рішень з використанням АІС «Скарга», «Суди»; взаємовідносин із суб'єктами господарювання з використанням АІС «Суб'єкти фіктивного підприємництва»; інформації щодо порушень суб'єктом господарювання законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних

злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму; обґрунтованості зв'язку між фактом придбання товарів (робіт, послуг) з господарською діяльністю платника податків; та інших процедур, враховуючи дані Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами ДФС зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю [493].

У РД «Процедури оцінки ризиків (за видами ризиків)» варто детально розкрити і процедури у вигляді спостереження або інспектування – наприклад, «окремих операцій суб'єкта господарювання; документів (наприклад, бізнес-планів і стратегій), ... інструкцій з внутрішнього контролю; звітів, складених управлінським персоналом; приміщень та іншого майна суб'єкта господарювання» [91].

5. РД «Аналіз ризиків (за видами) щодо їх значимості в контексті вимог МСЗНВ» (примітка: даний документ формується в логіці визначення значного ризику / Significant risk, тобто «ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду під час аудиту [91]).

Такий РД, на наш погляд, повинен містити відомості згідно з МСЗНВ про таке: «чи є ризик ризиком шахрайства; чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами; складність господарських операцій; чи має такий ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами; рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової, податкової та іншої економічної інформації; чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання» [91]. До того ж у цьому РД доцільно наводити окрему інформацію про оцінку ризиків, що спричинені помилками (за Глосарієм термінів МСА: «помилка (Error) – ненавмисне викривлення у ...звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації» [91]), та у зв'язку з шахрайством (за Глосарієм термінів МСА: «шахрайство (Fraud) – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуван-

ням оман для отримання неправомірної або незаконної вигоди; шахрайство під час фінансового звітування (Fraudulent financial reporting) – навмисні викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у ... звітності, з метою введення в оману користувачів ... звітності» [91]).

Звичайно, аудитор під час виконання податкового аудиту повинен розглядати шахрайство в контексті розкриття інформації, яка призводить до суттєвого викривлення в підсистемах обліку та звітності (економічної → фінансової → податкової). З цього приводу аудитором може бути виражена особиста точка зору щодо навмисності (ненавмисності) виявлених викривлень з відображенням її у внутрішніх документах, але в рамках тільки власного розуміння в площині інституційних повноважень аудитора.

6. РД «Меморандум СВК», в якому може описуватися господарський процес суб'єкта господарювання з виділенням певних операційних циклів, які і є предметом меморандуму (наприклад, операції придбання, операції продажу тощо). Рекомендовано застосовувати такий РД, як найбільш простий і зручний спосіб описання внутрішнього контролю, для малих підприємств зі спрощеною структурою внутрішнього контролю. Одночасно с формуванням «Меморандум СВК» можуть складатися і документи, в яких міститься інформація про опитування посадових осіб щодо функціонування СВК на підприємстві (зокрема, анкети, тести, листування / нотатки про проведені бесіди, обговорювання).

7. РД «Оцінка ефективності СВК у сфері оподаткування», в якому для оцінки ефективності СВК можна застосовувати такі критерії оцінки, як: висока, середня, низька.

8. РД «Шляхи удосконалення СВК у сфері оподаткування».

9. РД «Комплекс заходів щодо податкової оптимізації (за вимогами замовника).

10. РД «Комплекс заходів, спрямованих на зниження податкових ризиків у рамках чинного законодавства (за вимогами замовника).

Втім варто зауважити, що розробка заходів відносно мінімізації, уникнення чи прийняття ризиків (зокрема, властивого ризику та ризику контролю) цілком залежить від інтересів підприємства – замовника податкового аудиту.

Також слід відмітити, що зміст наведених РД стосовно аудиторських процедур оцінки ризиків під час виконання податкового аудиту методологічно не суперечить вимогам МСА та МСЗНВ. Звичайно, запропонований перелік РД щодо опрацювання ризиків в процесі виконання податкового аудиту не є статичним та вичерпним, скоріше він є точкою відліку для подальших методичних розробок дослідників у сфері внутрішньофірмової стандартизації податкового аудиту.

Висновки до розділу 4

Дослідження стандартизації, тобто, роботи, спрямованої на оптимальне впорядкування дій із встановленням стандартів у сфері податкового аудиту, дало змогу дійти таких висновків.

1. При зміні парадигми фінансового контролю передумовою сталого розвитку податкового аудиту є сучасне осмислення нормативних регуляторів (стандартів), прийнятих на державному рівні для завдань з надання обґрунтованої / достатньої впевненості, та дослідження внутрішньої стандартизації податкового аудиту з метою його оптимальної саморегуляції, а також підвищення якості та ефективності.

2. Для побудови концептуальної моделі стандартизації податкового аудиту розкрита багаторівнева зовнішня регламентація аудиторських стандартів та через визначення сутності таких категорій, як: мета, предмет, критерії з предмета завдання, – з'ясовано адекватність їх впровадження в сферу податкового аудиту і ефективність впливу на інститут податкового аудиту.

3. В логіці структурованості стандартів за укрупненими ознаками розглянуто функціонування податкового аудиту за такими складовими зовнішньої стандартизації, як: планування завдання; виконання завдання та отримання доказів у процесі

його виконання; підготовка звіту та формування висновку з надання обґрунтованої впевненості. Це дозволило поетапно структурувати аудиторський процес; на підставі узагальнення точок зору дослідників побудувати матрицю упорядкування етапів / стадій виконання завдань з надання впевненості; та довести, що відсутність в аудиторських стандартах чітко прописаних єдиних вимог до послідовності аудиторського процесу ускладнює результативність його виконання, знижує якість аудиторських процедур, збільшує не завжди виправдану багатоваріантність (різноплановість) дій фахівців. У цьому контексті обґрунтовано, що тільки впровадження уніфікованого підходу, нормативно закріпленого в аудиторських стандартах дозволить виконувати завдання в єдиному методологічному ключі, на підставі якого розроблятимуться внутрішні аудиторські стандарти з деталізацією організаційного забезпечення, методикою поетапної реалізації завдання з надання достатньої впевненості за належним ранжируванням, у тому числі, за об'єктами перевірки.

4. В рамках зовнішньої стандартизації створена модель послідовності виконання податкового аудиту, яка представлена в двох блоках: початкові етапи; основний і завершальний етапи; та обґрунтована доцільність подальшого розроблення внутрішніх стандартів (загальних, робочих) з метою внутрішньої деталізації відповідних аудиторських дій / процедур у процесі виконання податкового аудиту.

5. Доведена доцільність здійснення внутрішньої стандартизації податкового аудиту, в результаті якої методика, організація, техніка його проведення детально відображатимуться у внутрішньофірмових стандартах, які за визначенням не можуть суперечити методологічним засадам міжнародних / національних аудиторських стандартів на зовнішньому рівні. Загальне сприйняття внутрішніх стандартів має базуватися на їх особливому впорядкуванні, виходячи зі ступеня змістовної уніфікації та в залежності від суб'єктів розробки (об'єднань аудиторів або окремих суб'єктів господарювання – аудиторів / аудиторських фірм). Обґрунтовано, що через таке внутрішнє ранжування дета-

лізація вимог на рівні аудиторської фірми /аудитора сприятиме зменшенню трудомісткості аудиторських дій, забезпеченню надійності, належної якості податкового аудиту, та в цілому підвищенню його ефективності.

6. На підставі узагальнення зарубіжного досвіду, наукових напрацювань попередників та авторського бачення інституційного становлення податкового аудиту розроблена за особливим комбінаторним підходом концептуальна модель стандартизації податкового аудиту, за допомогою якої системно, комплексно, із нормативним узгодженням на відповідних рівнях має відбуватися реалізація податкового аудиту.

7. Дослідження суттєвості як змістовної компоненти стандартизації дозволили встановити її значимість та розробити загальну концепцію суттєвості в рамках функціонування податкового аудиту. З'ясовано, що вирішення цих задач неможливо без здійснення аналізу законодавчих, інших нормативно-правових актів, огляду наукових здобутків і власних вишукувань щодо визначення суттєвості, її критеріїв та ступеню (через розкриття системи певних орієнтирів), проблематики її позиціонування в теорії та практиці фінансового контролю на державному і недержавному рівнях.

8. За концепцією суттєвості на рівні аудиту фінансової звітності (МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту») або на рівні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації») суттєвість розглядається як фундаментальний чинник під час формування аудиторських процедур (їх змісту, обсягу, часу) та визначення аудиторських ризиків, що має ґрунтуватися на професійному судженні аудитора. Разом з цим зазначено, що через наявність різних видів аудитів, які, випереджаючи теорію, вільно імплементуються в аудиторській практиці, правила МСА та МСЗНВ у частині задекларованої концепції суттєвості вже не відповідають сучасним

реаліям та не задовольняють очікування учасників аудиторського контролю.

9. Встановлено, що в податковому аудиті, який містить в собі інтеграційні риси – завдань з надання обґрунтованої впевненості та державних податкових перевірок, – особливим чином усвідомлюється поняття «суттєвість», як властивість інформації, і перш за все, податкової інформації. Податкова інформація в системі інформаційного забезпечення податкового аудиту є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення призводить до недостовірних показників обліку та звітності в системі оподаткування, на підставі яких невірно визначатимуться податкові платежі платника податків.

10. При розкритті суттєвості під час виконання податкового аудиту, ґрунтуючись на логіці концептуальної основи фінансового звітування за МСА, та враховуючи сучасні виклики до зміни концепції контролю в умовах імплементації податкового аудиту, проведено аналіз впливу на суттєвість певних факторів на рівні: податкової звітності в цілому; окремих операцій в обліку та звітності в системі оподаткування; виконання аудиторських процедур. Виходячи з такої системи орієнтирів сприятливою виявляється класична схема методів із застосуванням: індуктивного прийому (визначення суттєвості для основних статей податкової звітності, на підставі якої приймається загальний рівень суттєвості); дедуктивного прийому (визначення невідповідності, яка допускається для податкової звітності з розподілом між статтями).

11. Суттєвість, як змістовна компонента стандартизації, має визначатися (за відповідним ступенем / рівнем) на всіх етапах виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості: під час планування аудиторських процедур; у процесі виконання процедур основного етапу перевірки; на завершальній стадії завдання. Зазначено, що ступень / рівень суттєвості в системах обліку і контролю (зокрема, аудиту), незважаючи на деяку схожість, у фаховій літературі та нормативних джерелах тлумачаться неоднозначно. Високо оцінюючи значимість проектних

новацій завдань із податкового аудиту (Додаток до Рішення АПУ від 23.02.2012 № 246/12) та виходячи з логіки проекту, запропоновано дещо інший підхід – взяти за основу алгоритму рівня суттєвості такий податковий елемент, як база оподаткування (її сукупну величину та величину кожного з її компонентів) за видами податкових платежів, та застосовувати до неї показник рівня суттєвості у відсотках. Разом із цим зазначено, що в податковому аудиті доцільно прийняти за поріг суттєвості таку ступінь відхилень, яка не призведе до зниження податкового зобов'язання з того чи іншого виду податкового платежу. Втім будь-які викривлення податкових зобов'язань (в бік зменшення чи збільшення) або викривлення / пропуски податкової інформації, які не ведуть до викривлення податкових зобов'язань, але зумовлюють недостовірність обліку та звітності в системі оподаткування призведуть до виникнення юридичної відповідальності платника податків (фінансової, адміністративної, кримінальної), тому такі відхилення за визначенням не можуть вважатися несуттєвими в практиці податкового аудиту. У цьому сенсі можна припустити, що поріг суттєвості в податковому аудиті – це така допустима (кількісна та якісна) величина відхилення або пропуску податкової інформації в обліку та звітності, за якої не відбувається викривлення податкового зобов'язання. Втім, таке визначення є досить умовним (величина суттєвості – рішення аудитора за його професійним судженням та досвідом), за змістом воно скоріше є визначальною конструкцією, своєрідною системою відліку в концепції суттєвості податкового аудиту.

12. В нерозривному обернено пропорційному взаємозв'язку з суттєвістю знаходиться «ризик» – одне з головних понять у системі фінансового контролю, яке досить плідно досліджується науковою спільнотою в загально філософському сенсі з врахуванням гносеологічних, онтологічних, історичних аспектів. Через змістовну багатогранність ризику, як поняття, цілком логічно розглядати його як категорію універсальну – філософську, суспільно-історичну, соціально-правову, економічну. Покрокова послідовність розкриття ознак категорії «ризик» дозволила

встановити, що в системі економічних відносин невизначеність майбутніх дій є вихідною передумовою виникнення ризику, який реалізується через певні (ризиковані) дії. Результатом таких дій стають наслідки – негативні, позитивні, «нульові», що визначаються та аналізуються на мікро-, мезо-, макро- рівнях. Управління ризикованими операціями має здійснюватися на всіх етапах існування ризику (планування → реалізація → результат) шляхом його ідентифікації, оцінювання, контролю, моніторингу, розробки заходів щодо мінімізації ризику та за допомогою іншого методичного інструментарію. Саме в такій логіці варто усвідомлювати ризики в сфері податкового аудиту

13. Дослідження семантики похідних від ризику понять дозволили ранжувати їх в логіці припущення «від загального до окремого»: бізнес ризик → ризик завдання → ризик завдання з надання впевненості → аудиторський ризик → ризик суттєвого викривлення → невід’ємний ризик → податковий ризик.

14. Податковий аудит як різновид аудиту має базуватися на ризик-орієнтованому підході, тому аудиторський ризик варто усвідомлювати в дещо іншій модифікації – як ризик того, що аудитор надасть неналежний висновок, якщо інформація стосовно обліку та звітності в системі оподаткування особи, що перевіряється, є суттєво викривленою. В цьому сенсі, ризик суттєвого викривлення, за авторським баченням, – це ризик того, що інформація стосовно обліку та звітності в системі оподаткування особи, що перевіряється, є суттєво викривленою ще до початку виконання податкового аудиту. Таке трактування дефініції свідчить про те, що ризик суттєвого викривлення за його змістовними компонентами (властивий / невід’ємний ризик та ризик контролю) є властивістю суб’єкта господарювання – замовника податкового аудиту.

15. Розкрито особливості компонентів ризику суттєвого викривлення – властивого / невід’ємного ризику та ризику контролю в податковому аудиті, визначено їх ідентифікація та оцінювання через розуміння суб’єкта господарювання (замовника податкового аудиту) та його середовища. Доведено, що в податковому

аудиті властивим / невід’ємним ризиком можна назвати податковий ризик платника податків; ризиком контролю можна назвати ризик того, що суттєве викривлення, яке може виникнути при розкритті податкової інформації в обліку та звітності в системі оподаткування «не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб’єкта господарювання». Ідентифікація ризику суттєвого викривлення в рамках виконання податкового аудиту розглянута в контексті чинників – зовнішніх та внутрішніх, які можуть прямо чи опосередковано впливати на його компоненти – властивий / невід’ємний ризик та ризик контролю.

16. Особливу увагу приділено розкриттю ризиків відносно суб’єктів податкових відносин – визначено сутність податкових ризиків, їх систематизація за характерними ознаками із врахуванням ступенів ризику платників податків (замовників податкового аудиту) за даними ДФС України. Методичне забезпечення податкового аудиту з ідентифікації та оцінювання ризиків рекомендовано розробляти в контексті етапів виконання аудиту – на стадіях попередньої оцінки діяльності платника податків, під час перевірконої роботи дотримання податкового, валютного та іншого законодавства у відповідності до вимог ПКУ, на завершальному етапі аудиторського процесу. Запропоновано під час виконання податкового аудиту формувати специфічні РД аудитора по опрацюванню ризиків. Встановлено, що ідентифікація та оцінювання податкових ризиків під час реалізації аудиту має відбуватися тільки в рамках обраної податкової стратегії платника податків. З цього приводу доведено, що саме стратегія податкової оптимізації сприятиме досягненню паритету інтересів сторін – платника податків та держави в сфері оподаткування.

Як підсумок, варто зазначити, що сучасне усвідомлення ризику та його складових має відбуватися на підставі комплексного підходу до всього механізму функціонування податкового аудиту.

ВИСНОВКИ

Внаслідок комплексної розробки концептуальних, теоретико-методологічних та організаційно-методичних засад становлення та розвитку податкового аудиту вирішено низку важливіших завдань в умовах зміни контрольної парадигми.

На підставі ретроспективного аналізу розкрито генеза податкового аудиту, передумови його виникнення в контексті економічних, інформаційних, суспільних, правових, організаційних, наукових чинників та з'ясовано його місце в структурі аудиторської діяльності.

Розв'язування проблем концептуального блоку дозволило визначити основні дефініції понятійного апарату податкового аудиту розкрити його предмет, об'єкти, цілі, завдання та функції на підставі критичного огляду наукових досліджень, аналізу законодавчої регламентації, практичного досвіду на міжнародному та національному рівні.

При вирішенні завдань теоретико-методологічного блоку обґрунтована доцільність модифікації постулатів аудиту, які мають бути покладені в основу концепції становлення та розвитку податкового аудиту. Визначені та систематизовані принципи контролю в сфері податкового аудиту.

Категорії методологічного базису податкового аудиту розкриті через сучасне усвідомлення дефініції «метод» у зіставленні зі спорідненими поняттями «методологія, методика» та через систематизацію методів, спеціальних методичних прийомів податкового аудиту. За допомогою авторської моделі теоретико-методологічних категорій в системі фінансового контролю доведено їх взаємозв'язок у сфері податкового аудиту.

В умовах інституціональних перетворень визначені елементи інституціоналізації податкового аудиту. На підставі критичного огляду інституційних вимог до фахівців фінансового контролю (державного та недержавного) обґрунтована доцільність зміни

парадигми державно-приватного партнерства в сфері оподаткування та запропонована сучасна модель взаємодії учасників в умовах імплементації інституту податкового аудиту.

З метою розв'язування задач теоретико-методичного блоку обґрунтована доцільність стандартизації податкового аудиту в умовах зміни контрольної парадигми, побудована концептуальна модель стандартизації податкового аудиту; розкриті такі змістовні компоненти стандартизації, як суттєвість та ризики (зокрема, податкові) в контексті впровадження стратегії податкової оптимізації; визначена система внутрішніх стандартів та запропонована група РД аудитора по опрацюванню ризиків як ефективні засоби саморегуляції податкового аудиту. До того ж рекомендовано розробляти методичне забезпечення з ідентифікації та оцінювання ризиків в контексті послідовності проведення податкового аудиту (доперевірочний етап – етап перевіркової роботи – заключний етап).

Підсумовуючи вищевикладене, можна зауважити, що розкриття комплексу питань теоретичного, методологічного та прикладного характеру становлення та розвитку податкового аудиту в умовах інституційного перетворення контрольної парадигми уможливлють подальші дослідження в заданому напрямку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Горопко С. І. Податковий контроль за повнотою і правильністю сплати податків акціонерними товариствами / С. І. Горопко, М. М. Мадяр // Журнал наукових праць «Науковий вісник Мукачівського державного університету», 2013. – Випуск № 14(9). – С. 132-139.
2. Звіт Міжнародної Фінансової Корпорації про опитування підприємств в Україні [Електронний ресурс]: Проект сприяння підприємництву в Україні, травень 2001р. – Режим доступу: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/5d538f804b5f7a879ddebd6eac26e1c2/IFC_Ukraine_BE_Survey_2001_Ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=5d538f804b5f7a879ddebd6eac26e1c2
3. Супруненко С. А. История становления и развития системы налогообложения Украины. 2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://opisdela.ru/?p=2065>
4. Paying Taxes 2010: The global picture / PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2009. – Р. 77-88.
5. Doing business 2011. [Електронний ресурс]: Наборы ретроспективных данных и данные о трендах – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.Org/custom-query>
6. Щодо схем мінімізації сплати податків [Електронний ресурс]: Лист Міністерства фінансів України від 25.04.2008 р. № 31-20010-3-8/3337. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF08027.html.
7. Довгалюк В. І. Податкова система: навчальний посібник / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко. – Київ: Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.
8. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : Закон України №237/94-ВР від 10.12.1994 р. – Інфодиск: «Законодавство України»
9. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні [Електронний ресурс]: Дисертація на здобуття наукового

ступеня кандидата економічних наук. / Р. Ю. Паславська – Львів: 2014. – Режим доступу: http://lnu.edu.ua/files/dissertations/2014-11-26-paslavska/dis_Paslavska.pdf.

10. Антикризова програма спільних дій влади та бізнесу. 2015р. [Електронний ресурс] / Всеукраїнська громадська організація «Український союз промисловців і підприємців». – Режим доступу: <http://uspp.ua/st4serydrtyf.html>

11. Кармінська-Белоброва М. В. Напрями реформування механізму адміністрування податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tpdu/2010_3/doc/3/15.pdf

12. Офіційний веб-портал Судової влади України, 2015р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://court.gov.ua/sudova_statystyka/lkflghkjlh/.

13. Звіт за результатами соціологічних досліджень [Електронний ресурс]: Стан корупції в Україні. Порівняльний аналіз загальнонаціональних досліджень: 2007-2009, 2011.– Київ, 2011. – 47 с. – Режим доступу: http://uniter.org.ua/data/block/corruption_in_ukraine_2007-2009_2011_ukr.pdf.

14. Прасолов: Рівень тіньової економіки в Україні у 2012 році [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2013/05/23/376252/>

15. Пекар В. П'ять завдань податкової реформи в Україні (2015 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://hvylya.net/analytics/economics/valeriy-pekar-p-yat-zavdan-podatkovoyi-reformi-v-ukrayini.html>

16. Ведение бизнеса 2015: Украина: Налогообложение // Группа Всемирного Банка; Оценка бизнес регулирования. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://russian.Doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/#paying-taxes>

17. Діденко А. В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації [Електронний ресурс] : Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. Ефективна економіка. № 5, 2015 р. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4080>

18. Сомов Л. Налоговый аудит / Л. Сомов – Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2004. – № 28. – С. 13.

19. Риженко І. Є. Розвиток вітчизняного податкового аудиту на сучасному етапі становлення його системи [Електронний ресурс] / І. Є. Риженко. – Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна №851, 2009 – С. 228-233 – Режим доступу: <http://firearticles.com/bugalterskiy-oblik-audit/9-rozvitok-vitchiznyanogo-podatkovogo-audit-u-na-suchasnomu-etapi-stanovlennya-jogo-sistemi-rizhenko-i-ye.html>

20. Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України, 2015р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/zvit-do-kmu>.

21. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку [Електронний ресурс] Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук / О. Ю. Редько – Київ, 2009. – Режим доступу: <http://www.disslib.org/metodolohia-ta-orhanizatsia-profesiynoho-audytu-v-ukrayini-stan-ta-perspektyvy.html>

22. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] / Верховна Рада УРСР; Кодекс України від 07.12.1984р. № 8073-X, з останніми змінами, внесеними Законом України за № 649-VIII від 17.07.2015р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

23. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Кодекс України від 05.04.2001р. № 2341-III, з останніми змінами, внесеними Законом України за № 629-VIII від 16.07.2015р. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/kriminalnij_kodeks_ukraini.htm

24. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16.04.2014 р. про зміни до Директиви 2006/43/ЄС [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp&news=351>.

25. Малишкін О. І. Аудит податків: конструкція на майбутнє [Електронний ресурс]: / О. І. Малишкін // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – №1(17) С. 208-213. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf>

26.Бачурин Д. Г. Негосударственный налоговый аудит в совершенствовании отечественной системы налогового администрирования [Електронний ресурс]: газета «Налоги», 2011, № 22. – Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=167574>

27.Щербакова Н. А. Роль аудиту у підвищенні ефективності податкового адміністрування в Україні / Н. А. Щербакова, О. Г. Кротова // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана»; [редкол.: А. М. Мороз (голов. ред.) та ін. ; ред. англ. тексту О. М. Сабат]. – Київ : КНЕУ, 2014 – Вип. 2 (24). – С. 266-279. Податковий кодекс України

28.Онищенко В. А. Податковий аудит: [навчальний посібник] / В. А. Онищенко, А.О. Чугаєв – Ірпінь: Академія ДПСУ, 2003. – 398 с.

29.Микитюк А. А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України. Авт. дисертації на здобуття наукового ступеня к.ю.н. Ірпінь – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe

30.Войнаренко М. П. Податковий облік і аудит / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. К.: «Академія», 2009. – С. 14.

31.Завгородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О., Пилипенко Л.М. «Облік і аудит» Термінологічний словник, 2-ге видання, доопрацьоване та доповнен. – Львів. Видавництво Львівської політехніки. – 2012. – 630 с. – С. 40.

32.Жадан І. В. Податковий аудит у системі державної регуляторної політики України: генеза та еволюція. Науковий вісник Національного університету ДПСУ, №2(53). 2011. – С. 117.

33.Василькова Т. В., Цимбалюк С. Я. Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практ. конференції. – Ірпінь: Національна академія ДПСУ, 2004. – 422 с.

34.Ревуцька Л. Податковий контроль та податковий аудит: взаємозв'язок понять / Людмила Ревуцька // Світ фінансів. – 2006. – № 3. – С. 171-180. – С. 176.

35. Дмитренко Є. В. Податковий аудит, як сервісна послуга органів державної податкової служби та найбільш ефективна форма податкового контролю // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 19. – С. 41-45.
36. Бечко П. К. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
37. Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. Навчальний посібник / Н. Б. Гусак, Ю. Д. Гусак. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.
38. Пилипів Н. І. Роль податкового аудиту в регулюванні економічних процесів / Н. І. Пилипів, Т. П. Фурса // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2013. – Вип. 9(2). – С. 194-197.
39. Воїнова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // БизнесИнформ. – 2009. – № 12. – С. 120-122.
40. Васькович І. М. Податковий аудит у системі державного контролю України / І. М. Васькович, М. М. Баран // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – №739 – С. 201-206.
41. Ткачик Л. П. Розвиток корпоративного податкового менеджменту в умовах відкритої економіки України. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lnu.edu.ua/files/dissertations/2014-11-26-tkachyk/disTkachyk.pdf>
42. Проскура К. П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К. П. Проскура // Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР». – № 5 (III)2013. – С. 43-48. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD/Downloads/Na_2013_5_9.pdf
43. Орлов Д. В. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках: диссертация ... кандидата

экономических наук: 08.00.12 / Орлов Дмитрий Валерьевич. – Пермь, 2011.– 265 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dslib.net/bux-uchet/razvitie-metodologii-i-organizacii-nalogovogo-audita-v-kommercheskih-bankah.html>

44.Мних Є. Удосконалення аналітичних процедур у податковому аудиті // Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково практичної конференції. – Ірпінь: національна академія ДПС України, 2004. – С. 100-105.

45.Рядська В. В. Класифікація завдань аудиторської перевірки операцій, пов'язаних з оподаткуванням / В. В. Рядська // Фінансово-економічний збалансований розвиток України: проблеми та шляхи їх подолання : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 12–13 вересня 2014 р.). – Дніпропетровськ : Видавничий дім «Гельветика». – 2014. – С. 204-206.

46.Иванова Е. С. О сущности понятия «аудит налогообложения» в соотношении с понятиями «налоговый аудит» и «налоговый консалтинг». 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ecsocman.hse.ru/text/36910870/>.

47.Попова Л. В. Аудит налогообложения : Учебное пособие / Л.В. Попова, Л. Н. Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2009 – 192 с.

48.Кубеева А. С. Узагальнення методики зовнішнього аудиту податків/ А. С. Кубеева // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://stud24.ru/accounting/audit-rozrahunkv-za-podatkami-ta/427522-1518374-page5.html>

49.Луговкина О. А. Аудит консолидированного налогоплательщика: автореф. дис. канд. экон. наук / О.А. Луговкина. – Тольятти, 2010. – 22 с.

50.Бажин И. А. Налоговый аудит: объект, цели, задачи // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 56-60.

51.Риженко І. Є. Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування //Науковий журнал «Економіка розвитку». – 2010. – №1(53). – С. 26-28.

52.Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [текст]: навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.

53. Меліхова Т. О. Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії аудиту податків / Т. О. Меліхова // Інституціональний вектор економічного розвитку. – 2010. – № 2 (1). – С. 25-30.

54. Петрик О. А Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами податкового кодексу України та порядок його організації / О. А. Петрик // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2012. – № 722. – С. 190-196.

55. Крячко М. С. Налоговый аудит: определение и методика проведения [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.rae.ru/forum2012/pdf/n19.pdf>

56. Косова Н. С. Стандартизация и организация аудита налоговых обязательств хозяйствующих субъектов : дис. канд. экон. наук : 08.00.12. / Косова Нина Степановна. Ростов н/Д, 2003. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dslib.net/bux-uchet/standartizacija-i-organizacija-audita-nalogovyh-objazatelstv-hozhajstvujuwih.html>

57. Квитко Д. Б. Учет и аудит исполнения обязательств по налогам и сборам: На примере организаций издательского бизнеса: Д. Б. Квитко. диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.12. – Москва, 2005. – 180с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dslib.net/bux-uchet/uchet-i-audit-ispolnenija-objazatelstv-po-nalogam-i-sboram-na-primere-organizacij.html>

58. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

59. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.93р. №3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

60. Державна фіскальна служба України: офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura/aparat/>

61. Шешукова Т. Г. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках: монографія / Т. Г. Шешукова, Д. В. Орлов; Пермский гос. нац.-исслед. ун-т. Пермь, 2012. – 283 с.

62. Орлов Д. В. К вопросу о понятии «налоговый аудит» // Вестник Пермского университета, вып. 4(11). – 2011.

63. Лабынцев Н. Т. Специфика налогового аудита: цели, задачи, исходная информация / Н. Т. Лабынцев, И. А. Кислая // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 3-9.

64. Морозова Ж. А. Налоговый аудит: практическое руководство / Ж. А. Морозова. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо». – ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 187 с.

65. Белякова Е. И. Аналитические процедуры в аудите налога на добавленную стоимость / Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Москва, 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lib.znate.ru/docs/index-39524.html>.

66. Товма Н. А. Совершенствование методики проведения налогового аудита. г. Алматы, Республика Казахстан [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lib.znate.ru/docs/index-39524.html>.

67. Деева Е. А. Теоретические и методические аспекты формирования системы налогового аудита налога на добавленную стоимость. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Воронеж, 2007 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/teoreticheskie-i-metodicheskie-aspekty-formirovaniya-sistemy-nalogovogo-audita-naloga-na-dob>.

68. Городилов М. А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с.

69. Луцкевич О. В. Особенности налогового аудита в организациях, имеющих обособленные подразделения // Бухгалтерский учет. 2007. №4. С. 66-68.

70. Алехин Р. Г. Моделирование и оптимизация аудита налогообложения предприятий: дис. канд. экон. наук. М., 2006. 155 с.

71. Печерська Л. А. Организация и регулирование правил аудита налога на прибыль торговой организации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2012.

72. Попов М. В. Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности «Аудиторские ведомости», 2009, № 11.

73. Резниченко Д. С. Модель налогового аудита в строительных организациях. Научный журнал КубГАУ, № 70(06), 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2011/06/pdf/47.pdf>.

74. Иванова Н. А. Организация и методика аудиту / Н. А. Иванова, О. В. Ролінський: [навч. посібн.].- К.: ЦУЛ, 2008. – 216 с.

75. Петрик О. А. Организация и методика аудиту підприємницької діяльності: [навч. посібник] / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.

76. Кришталева Т. И. Аудит налогообложения: Учебное пособие / Т. И. Кришталева. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2010.

77. Терентьева Т. А. Аудит налогообложения: учебное пособие / Т. А. Терентьева. – М.: Экономистъ, 2008. – 190 с.

78. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобрена комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 г. (Протокол N 1) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.referent.ru/1/41137>

79. Концепция развития Налогового аудита в системе налоговых органов Российской Федерации, одобрена распоряжением ФНС России от 01.09.2006 г. №130 (Приложение № 1) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gigabaza.ru/doc/14130.html>.

80. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь № 56-З от 12.07.2013г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ng.By/ru/issues?art_id=77874

81. Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 8 от 23.01.2002г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic40/text995.htm>

82. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Казахстан № 304 от 20.11.1998 г., по состоянию на 04.07.2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.pavlodar.com/zakon/?Dok=00040&all=all.

83. Об аудиторской деятельности: Закон Киргизької республіки № 134 от 30.07.2002г., по состоянию на 29.06.2009г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbkrg.kg/index1.jsp?item=55&lang>.

84. Об аудиторской деятельности: Закон Республіки Узбекистан от 9.12.1992г. №734-ХІІ, с изменениями по состоянию на 14.05.2014г. № ЗРУ-372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=1059.

85. Національний стандарт аудита Республіки Узбекистан «Професійні послуги аудиторських організацій» № 90 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fmc.uz/legisl.php?n=nsa90>.

86. Об аудиторской службе: Закон Азербайджанської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2874.

87. О внутреннем аудите: Закон Азербайджанської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=17796.

88. Об аудите бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Закон Грузії № 6598-вс от 29.06.2012г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://matsne.gov.ge/index.php?option=com_ldmss&view=docView&id=1698895&lang=ru.

89. Об аудиторской деятельности: Закон Республіки Молдова (в редакції Закону №24 від 01.03.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=19246.

90. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): рішення Аудиторської палати України № 244/14 від 22.12.2011р., зі змінами, внесеними рішенням Аудиторської палати України № 286/9 від 19.12.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.php?id=1874.

91. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf.

92. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та державною податковою службою України від 31.08.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.yurist-online.com/laws/37720/>.

93. Кушніренко О. А. Формування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників України як об'єкта обліку і контролю / О. А. Кушніренко // Агроінком. – 2013. – № 10-12. – С. 34-41. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agroincom_2013_10-12_10.

94. Кучер С. В. Податковий облік чи податкові розрахунки : дискусійні питання / С. В. Кучер // ВІСНИК ЖДТУ, серія: Економічні науки. – № 3 (53). – 2010. – С.100-102 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <file:///C:/Users/%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD/Downloads/67130-143660-1-PB.pdf>

95. Магопець О. А. Моделі організації податкового обліку / О. А. Магопець, Г. І. Кузьменко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 418-426. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2014_25_64.

96. Лоханова Н. О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми, перспективи / Н. О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 2. – С. 132-137. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2012_2_23.

97. Робоча програма постійного вдосконалення професійних знань аудиторів з теми «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності на прикладі декларації з податку на прибуток»: Рішення АПУ № 265/9 від 28.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lecture.in.ua/rishennya-auditorsekoyipalati-ukrayini-vid28-02-2013-r-2659.html>.

98. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <file:///C:/Users/%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD/Downloads/D6.pdf>

99. Рядська В. В. Розвиток уявлень про зміст аудиту / В. В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2013. – № 9. – С. 254-258.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_9_42.

100. Давидов Г. М. Тристоронні відносини як складова сучасної концепції аудиту / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 3-4 квітня 2014 р. : присвяч. 70-річчю каф. обліку підприємницької діяльності / [редкол.: В. І. Єфіменко та ін.] ; М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – Київ : КНЕУ, 2014. – С. 307-310.

101. Рядська В. В. Метаморфоз контрольної функції аудиту / В. В. Рядська // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2013. – № 3(65). – С. 55-62.

102. Максимова В. Ф. Визначення об'єктів формування витрат / В. Ф. Максимова. – Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 10. – С. 150-160.

103. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ президента України «Про стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» від 12.01.2015 р. за № 5/2015 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.Nsf/link1/U005_15.html

104. Мельник М. І. Напрями вдосконалення податкового контролю в умовах підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / М. І. Мельник, І. В. Лещух – Національна академія наук України: Економічні інновації. Випуск № 57. – С. 232-242.

105. Философский энциклопедический словарь. 2010. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/3632/%D0%A4%D0%A3%D0%9D%D0%9A%D0%A6%D0%98%D0%AF

106. Рядская В. В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія / В.В. Рядська. – Чернівці : Видавець Лозовий В. М., 2014. – 472 с.

107. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 196 с.

108. Ким Н. В. Методологические и институциональные проблемы аудита [Електронний ресурс]: дис... доктора экон. наук : 08. 00. 12 : в 2 т. / Наталья Васильевна Ким. – Краснодар, 2008. – Т. 1. – 342 с. ; Т. 2. – 112 с. – Режим доступа: <http://economy-lib.com/metodologicheskie-i-institutsionalnye-problemy-audita>
109. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти [Електронний ресурс]: автореф. дис... на здобуття наук. ступеня д-ра экон. наук: спец. 08.06.04 / О. А. Петрик. – Київ. нац. экон. ун-т. – К., 2004. – 34 с. – Режим доступа: http://www.br.com.ua/referats/dysertacii_ta_autoreferaty/121163.htm
110. Білуха М. Т. Курс аудиту / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа – «Знання», 1998. – 573 с.
111. Бутинець Ф. Ф. Аудит : Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид. перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
112. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб. / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363 с.
113. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навчально-практичний посібник / С.Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2006. – 378 с.
114. Шалімова Н. С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України [Електронний ресурс]: автореф. дис на здобуття наук. ступеня д-ра экон. наук / Н. С. Шалімова. – Київ, 2013. – 33 с. – Режим доступа: <http://liber.onu.edu.ua/opasunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:599751/Source:default>
115. Некрасов С. И. Философия науки и техники: тематический словарь справочник. Учебное пособие / С. И. Некрасов, Н. А. Некрасова. – Орел: ОГУ, 2010. – 289 с.
116. Новиков А. М. Методология / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – М. : СИНТЕГ, 2007. – 668 с.
117. Карякин Ю. В. Объект и предмет науки [Электронний ресурс] / Ю. В. Карякин // Успехи современного естествознания : научный журнал. – 2008. – №1. – С. 61- 64. – Режим доступа: <http://elibrary.ru/item.asp?id=993759>

118. Безуглова Т. Г. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Т. Г. Безуглова, Н. С. Усик. – К.: Університет «Україна», 2007. – 371 с.
119. Белуха М. Т. Аудит: учебник. / Белуха М.Т. – К.: «Знання», КОО, 2000. – 769 с. – (Высшее образование XXI века).
120. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – К.: Знання, 2007. – 231 с.
121. Шеремет А. Д. Аудит : учебник [5-е изд., перераб. и доп.] / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М.: ИНФРА – М, 2006. – 448 с. (Высшее образование).
122. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник [2-ге вид., перероб. і допов.] / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
123. Гордієнко Н. І. Аудит, організація і методика: навч. посіб. / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова. – Х: ХНАМГ, 2007. – 468 с.
124. Гуцайлюк З. В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З. В. Гуцайлюк, Я. В. Мех, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
125. Дерев'янко С. І. Основи аудиту: навч. пос. / С. І. Дерев'янко, С. О. Олійник, Н. П. Кузик. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 380 с.
126. Немченко В. В. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
127. Никифорак І. Проблеми дефініції предмета аудиту / І. Никифорак // Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: матеріали науково-практичної конференції, 26-27 квітня 2013 р. Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2013. – 152 с.
128. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: монографія / Г. М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
129. Пшенична А. Ж. Аудит: навчальний посібник / А. Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
130. Дорош Н. Визначення предмета та об'єктів видів аудиту Н. Дорош // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка: серія: Економіка. – 08/2011. – Вип. 130. – С. 15-17.

131. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.
132. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2006. – 312 с.
133. Виноградова М. О. Аудит : навч. посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидеева. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
134. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В.С.Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
135. Івахненко С. В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі: дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 / Сергій Володимирович Івахненко. – К., 2011. – 566 с.
136. Сиротенко Е. А. Системное представление аудита [Електронний ресурс]: дис. ... доктора екон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Э. А. Сиротенко. – М., 2005 – 360 с. – Режим доступу: <http://economy-lib.com/sistemnoe-predstavlenie-audita>
137. Подольский В. И. Аудит : учебник [3-е изд., перераб. и доп.] / В. И. Подольский, А. А. Савин. – М. : ИД Юрайт, 2011. – 605 с.
138. Гавриловський О. С. Система податкового контролю в Україні / О. С. Гавриловський // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки» – 7'2012[17]. – С. 65-68.
139. Лещух І. В. Теоретико-методологічні основи дослідження податкового контролю в Україні / І. В. Лещух // Сучасний стан та перспективи розвитку економіки України: Матеріали XXVIII міжнародної науково-практичної конференції, (Львів, 2-3 серпня 2013 року). Громадська організація «Львівська економічна фундація». – Львів: ЛЕФ, 2013. – С. 113-116.
140. Шевчук О. Д. Особливості податкового контролю в Україні [Електронний ресурс] / О. Д. Шевчук, Д. С. Деркач. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/13_NMN_2011/Economics/7_84598.doc.htm
141. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України [Електронний ресурс]: авто-реф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий

обіг і кредит» / А. П. Чередніченко. – 2005. – 18 с. – Режим доступу: <http://disser.com.ua/contents/p-2/37070.html>

142. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ.вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

143. Найденко О. Є. Податковий контроль : навчальний посібник / О.Є. Найденко. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. – 224 с.

144. Дікань Л.В. Державний аудит : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Ю.О. Голуб. – К. : Знання, 2011. – 503 с.

145. Шурчкова И. Б. Формирование многоуровневой системы аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И. Б. Шурчкова. – М., 2013. – 18 с. – Режим доступу: http://www.fa.ru/dep/upanpk/dissertation_councils/referats/Documents/2013_05/автореферат%20Шурчкова%20ИБ.pdf

146. Ткаченко А. В. Теоретичні основи податкового контролю та практичні рекомендації щодо його вдосконалення / А. В. Ткаченко // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління (серія1). Економіка: збірник наукових праць.– № 3 (15).– 2012, с. 247-253.

147. Кизилова Л. О. Організація податкового контролю: навчальний посібник [для студентів 5 курсу денної і 6 курсу заочної форм навчання спеціальності 8.050106 «Облік і аудит»]. / Л. О. Кизилова, Г. І. Кизілов. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 163 с.

148. Лебедзевич Я. В. Теоретико-організаційні засади податкового контролю / Я. В. Лебедзевич // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2. – С. 342-346.

149. Чернобай Л. І. Система контролю: роль та місце в управлінні машинобудівним підприємством [Електронний ресурс] / Л. І. Чернобай, М. В. Кізло // Проблеми системного підходу в економіці – 2009. – № 3, с. 3. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/ejournals/PSPE/2009_3/Chernobay_309.htm

150. Чернобай Л. І. Теоретичні засади побудови системи контролювання фінансово-господарської діяльності підприємств машинобудування / Л. І. Чернобай, М. В. Кізло // Вісник соці-

ально-економічних досліджень. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – Вип. 35. – С. 286-292.

151. Романовский М. В. Налоги и налогообложение: учебник [3-е изд.] / За ред. М.В. Романовского, О. В. Врублевской. – Питер, 2007. – 528 с.

152. Гой В. До питання про організацію окремих видів контролю за діяльністю великих платників податків / В. Гой // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 1. – С. 57-62.

153. Шешукова Т. Г. Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности / Т. Г. Шешукова, Д. В. Орлов // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика, 2011, Выпуск № 1(8), С. 62-70.

154. Мелихова Т. Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії аудиту податків / Т. Мелихова // Институциональный вектор экономического развития. Вып. 2 (1). – 2011. – С. 185-196.

155. Орлов Д. В. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках [Електронний ресурс]: автореф. дис. на соискание уч. степени канд.экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Д. В. Орлов. – Пермь, 2011. – Режим доступа: <http://economy-lib.com/razvitie-metodologii-i-organizatsii-nalogovogo-audita-v-kommercheskih-bankah#ixzz3nJJLc0Si>

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

157. Баранов П. П. К вопросу о необходимости формирования научной теории аудита / П. П. Баранов // Вестник НГУЭУ. – 2013. – № 4. – С. 84-100.

158. Робертсон Дж. Аудит – М.: КРМС: Контакт, 1993. – 496 с.

159. 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.

160. Кудрицький Б.В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформацій-

них 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. – 18 с.

161. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542с.

162. Аренс А. Аудит: пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М. Финансы и статистика, 1995. – 560 с.

163. Рогуленко Т. М. Аудит: учебник / Т.М. Рогуленко. – Изд. с изм. – М. : Экономистъ, 2005. – 383 с.

164. Миронова О. А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О. А. Миронова, М. А. Азарская. – 3-е изд. испр. и доп. – М. : Омега-Л, 2007. – 248 с.

165. Ивашкевич В. Б. Практический аудит : учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2007. – 286 с.

166. Мерзликина Е. М. Аудит: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 368 с.

167. Десятнюк О. М. Формування концепції аудиту: проблематика та методологічні аспекти. / О. М. Десятнюк, Р. Р. Кулик // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць Харківського інституту банківської справи університету банківської справи НБУ, випуск 1(10)/2011, частина II. – С. 147-152.

168. Шишов Л. В. Развитие методики управленческого аудита в газоснабжающих организациях: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Рост. гос. эконом. ун-т, Ростов-на-Дону, 2006. – 276 с.

169. Кизилов А. Н. Исследование сущности аудита бизнеса и методологический подход к структуризации его объектов / Богатая И. Н., Кизилов А. Н. // Современные проблемы науки и образования, 2015. – № 1.

170. Терещенко Н. М. Проблеми законодавчо-нормативного забезпечення у здійсненні аудиту управлінської діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/36.pdf

171. Сафошина М. А. Производственный аудит: виды и стадии развития / М.А. Сафошина // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 10. – С. 12-16.
172. Бурдюг Н. В. Производственный аудит: возможности аудиторских программ в проверке эффективности использования запасов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://studfiles.Net/preview/2279226/page:31/>
173. Трачук Ю. Технологічний аудит: передумови та детальна інструкція проведення/ Ю. Трачук // Ліга-блог – 01.03.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blog.liga.net/user/utrachuk/article/6072.aspx>
174. Адамс Р. Основы аудиту: Пер. з анг. / Під ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
175. Жавнерчик О.В. Методологічні аспекти екологічного аудиту безпеки землекористування // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 2. – 414 с.
176. Степаненко В. Новое лицо энергетического аудита в Украине [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://energomanagement.com.ua/data/instruments/energoaudit/art01.pdf>
177. Бульга Р. П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / Р. П. Бульга, М. В. Мельник; под ред. Р. П. Бульги. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
178. Алексеева И. В. Концепция стратегического аудита коммерческих организаций [Текст] / И. В. Алексеева. – Ростов н/Д: Изд-во Южного федерального университета, 2012.
179. Белявцев М. І. Маркетинговий менеджмент : навч. посібник для вузів / М. І. Белявцев, В. Н. Воробйов, С. І. Гриценко [та ін.] ; за заг. ред.: М. І. Белявцева, В. Н. Воробйова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 407 с.
180. Кравецький А. В. Маркетинговий аудит: сутність, складові та особливості проведення / А. В. Кравецький, Л. А. Фірсова, В. В. Луцяк. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/75123.doc.htm

181. Голяш І. Концепція маркетингового аудиту: проблеми теорії та практики / І. Голяш, Н. Галушка // Журнал європейської економіки. – 2008. – № 3. – С. 274-289.

182. Дадьо Я. Маркетинговий аудит – засіб підвищення конкурентоздатності підприємства / Я. Дадьо // Маркетинг в Україні. – 2006. – № 2. – С. 47-51.

183. Корягіна С. В. Маркетинговий аудит [текст] навч. посіб. / С. В. Корягіна, М. В. Корягін. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 320 с.

184. Вакульчик О. М. Формування системи митного аудиту в Україні: монографія; за заг. ред. О. М. Вакульчик. – Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2014. – 208 с.

185. Хомутенко А. В. Митний пост-аудит в Україні: проблемні питання / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Problems of social and economic development of business: collection of scientific articles. – Montreal, Canada: Publishing house «BREEZE», 2014. – Vol. 2. – P. 111-115.

186. Мазурик О. В. Соціальний аудит як сучасна діагностична технологія в управлінській практиці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора соціологічних наук: спец. 22.00.04 «Спеціальні та галузеві соціології» / О. В. Мазурик. – Київ, 2014. – 35 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://e-catalog.nlb.By/Record/BY-NLB-br0001083684>

187. Юзик Л. О. Скринінг соціальної активності підприємств в системі соціального аудиту // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 2. – 414 с.; с. 406-412.

188. Мазурик О. В. Освітній аудит як соціальна технологія діагностики та управління ВНЗ / О. В. Мазурик, В. В. Горбов // Сучасні суспільні проблеми у вимірі соціології управління: Збірник наукових праць ДонДУУ. Т. XIII. Вип. 257, Серія «Соціологія». – Донецьк: ДонДУУ, 2012. – С. 287-295.

189. Романів С. Кадровий аудит: його сутність, завдання та основні елементи [Електронний ресурс] – Режим доступу:

http://sophus.at.ua/publ/2011_11_15_16_kampodilsk/section_6_2011_11_15_16/kadrovij_audit_jogo_sutnist_zavdannja_ta_osnovni_elementi/8-1-0-217

190. Пучкова С. І. Кадровий аудит в умовах кризи / С. І. Пучкова // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. пр. / ред. М. І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2011. – Вип. 3 (43). – С. 189-196.

191. Пашко Т. Ю. Гендерний аудит как метод анализа социально-экономических отношений на предприятии // Труд и социальные отношения. М., 2009. № 7 (61).

192. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

193. Пономарьов О. С. Онтологія конфлікту. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.kpi.kharkov.ua/archive/archive/Наукова_періодика/elits/2012/32/Онтологія%20конфлікту.pdf

194. Головач В. В. Філософія аудиту та його сутність / В. В. Головач // Економіка. Фінанси. Право: Інформ.-анал. журнал. – 2012. – № 1/2. – С. 48-61.

195. Перепелиця М. Публічний інтерес як мета діяльності суб'єктів фінансового права / М. Перепелиця // Вісник Академії юридичних наук України. – 2009. – № 2. – С. 112-119.

196. Соколов Я. В. Десять постулатов аудита // Бухгалтерский учет. 1993. – №10. – С. 36-38.

197. Гетокова Л. М. Аудит и сопутствующие услуги / Л. М. Гетокова, В. А. Скородумов, Н. А. Чепик – СПб.: Изд-во СПбГНЭФ, 2010. – 208 с.

198. Про аудиторську діяльність: Проект Закону України від 03.04.2015р за № 2534 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JN1YE00B.html.

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

200. 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

201. 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>

202. Artuh O. The main elements of internal control system: the question of classification / O. Artuh, N. Albu // International Collection of scientific proceedings «European Cooperation» Vol 6(6) 2015. – P. 94-104.

203. 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.

204. 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.

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

206. 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

207. Бардаш С. В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки / С. В. Бардаш // Вісник Житомирського державного технологіч-

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

208. 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.

209. 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>.

210. Максимова 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>

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

212. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України № 995 від 14.09.2012 http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=351955

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

214. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

215. 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.

216. Бычкова С. М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.

217. Одегов Ю. Г. Управление персоналом, оценка эффективности / Ю. Г. Одегов, Л. Н. Карташова. – М.: Экзамен, 2002. – 256 с.

218. Соловьев В. С. Организационное проектирование систем управления. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 136 с.

219. Эванс Дж., Берман Б. Маркетинг: Сокр. пер. с англ. / Авт. предисл. и научн. ред. А. А. Горячев. – М.: Экономика, 1990. – 350 с.

220. Воронко Р. М. Концептуальні підходи до визначення і класифікації принципів внутрішнього контролю / Р. М. Воронко // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Куцик П. О., Семак Б. Б. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. – Вип. 48. – 140 с. – (Серія економічна). – С. 32-38.

221. Методологія державного управління: словник-довідник / [уклад. : В.Д. Бакуменко, Д. О. Безносенко, С. В. Бутівченко та ін.; за заг. ред. В. І. Лугового, В. М. Князева]. – К. : Вид-во НАДУ, 2004. – 196 с.

222. Конверський А. Є. Основи методології та організації наукових досліджень: Навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнктів / за ред. А. Є. Конверського. – К.: Центр учбової літератури. – 2010. – 352 с.

223. Цофнас А. Ю. Теория систем и теория познания / А. Ю. Цофнас. – Одесса: АстроПринт, 1999. – 308 с.

224. Лученко Д. В. Проблеми систематизації принципів контрольно-процесуальної діяльності / Д. В. Лученко // Збірник наукових праць «Державне будівництво та місцеве самоврядування». – 2003. – Випуск 5. – С. 199-207.

225. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.

226. Малафіїк І. В. Дидактика: Навчальний посібник / І. В. Малафіїк. – К.: Кондор, 2005. – 397 с.

227. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 560 с.

228. Хмельницький В. А. Ревизия и аудит: Учеб. комплекс / В. А. Хмельницький. – Мн.: Книжный Дом, 2005. – 48 с.
229. Ярмач І. М. Поняття принципів фінансового контролю / І. М. Ярмач. – Фінансове право: Європейські перспективи. – 2013. – № 11. – С. 184-191.
230. Чая В. Т. Концептуальные основы организации контроля и аудита / В. Т. Чая, К. А. Гогия. – Аудит и фінансовий аналіз. – 2011. – №4. – С. 230-235.
231. Гетманець О. П. Принципи бюджетного контролю / О. П. Гетманець // Збірник наукових праць за матеріалами круглого столу та науково-практичної інтернет-конференції «Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні». – 2012. – К.: Алерта. – С. 63-65.
232. Лубков А. Р. Контроль и ревизия: конспект лекций [Электронный ресурс]: учеб. пособие / Александр Лубков. – 2007. – 242 с. – Режим доступа: <http://economy-ru.com/reviziya-kontrol/kontrol-reviziya-konspekt.html>
233. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. – К.: Наукова думка, 1970-1980.
234. Хомутенко А. В. Система фінансового контролю за діяльністю небанківських неприбуткових фінансових установ України : монографія / А. В. Хомутенко. – Одеса: Друк, 2009. – 188 с.
235. Синюгіна Н. В. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні / Н. В. Синюгіна // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 3 (8). – С. 106-111.
236. Пожар Т. О. Сутність, функції і види державного фінансового контролю / Т. О. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2011. – Вип. 31. – С. 237-242.
237. Гупаловська М. Б. Вплив дефініції «принцип» на якість бюджетного контролю / М. Б. Гупаловська // Матеріали VI міжнародної науково-практичної конференції «Стратегічні питання світової науки – 2011» / Економічні науки. – 2011. – С. 89-92.
238. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. / І. К. Дрозд, В.О. Шевчук; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Держ.

акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К. : Імекс-ЛТД, 2007. – 304 с.

239. Орехова І. С. Принципи державного контролю господарської діяльності // Орехова І. С. // Форум права [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2009-2/09oickgd.pdf.

240. Кравчук М. Ю. Загальні та спеціальні принципи контролю в сільському господарстві України / М. Ю. Кравчук // Вісник Запорізького національного університету. – Запоріжжя, 2011. – № 2. – С. 163-171.

241. Сметанко О. В. Классификация и характеристика принципов внутреннего аудита в акционерных обществах / О. В. Сметанко // Вестник финансового университета. Международный научно-практический журнал. – 2014. – № 2 (80) – С. 49-59.

242. Діденко С. В. Принципи планування аудиторської перевірки / С. В. Діденко, Р. А. Міщенко // Матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції «Наука і технології: крок в майбутнє – 2011». – Прага, 2011. – т. 4 Серія: Економічні науки. – С. 54-56.

243. Бардаш С. В. Класифікація принципів контролю як складного поліморфного явища / С. В. Бардаш // Економіка та держава. – 2012. – № 7. – С. 4-8.

244. Философский словарь. Энциклопедия философских терминов онлайн [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://www.onlinedics.ru/slovar/fil/h/sistema.html>

245. Дікань Л. В. Принципи фінансового контролю як основа теорії фінансового контролю / Л. В. Дікань // Економіка розвитку. – ХНЕУ, 2010. – № 4(56). – С. 8-10.

246. Буран Е. В. О самодостаточности [Електронний ресурс] Режим доступу: http://zhurnal.lib.ru/b/buran_e_w/sam.shtml.

247. Зоріна О. І. Поняття та сутність «самодостатності» економічних систем / О. І. Зоріна // Вісник Економіки транспорту і промисловості. – 2011. – Вип. 33. – С. 85-87.

248. Бондаренко Н. О. Посилення економічного контролю як фактор подолання фінансової кризи в Україні [Текст] /

Н. О. Бондаренко, В. М. Тимофеев // Сборник научных трудов «Вестник НТУ «ХПИ»: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2009. – № 34.

249. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О. Ф. Андрійко. – К. : Наукова думка, 2004. – 301 с.

250. Гупало А. О. Визначення змісту понять: «ефект», «ефективність» та «результативність» [Електронний ресурс] // Проблемы формирования новой экономики XXI века: материалы V Международной научно-практической Интернет-конференции (21-22 декабря 2012 г.). – Режим доступа: http://www.confcontact.Com/20121221/3_gupalo.htm

251. Тютюнник Р. М. Понятие и принципы банковского контроля в Украине / Р. М. Тютюнник // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия: Юридические науки. – 2011. – Т. 24 (63). № 2. 2011. – С. 166-172.

252. Бурцев В. В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления // Финансовый менеджмент. – 2003. – № 4. – С. 20-24.

253. Ефимов В. В. Внутренний аудит качества и самооценка организации: учебное пособие / В. В. Ефимов, А. Н. Туманова. – Ульяновск: УлГТУ, 2007. – 123 с.

254. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : дис. на здобуття наукового ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Юлія Борисівна Слободяник. – Одеса, 2014. – С. 437.

255. Бутинець Т. А. Принципи контролю в новій економіці: необхідність застосування / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2009. – № 2 (48). – С. 21-27.

256. Максимова В. Ф. Організація державного фінансового контролю: [навч. посіб.] / В. Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 276 с.

257. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль: навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, Н. В. Синюгіна. – Х. : вид. ХНЕУ, 2011. – 336 с.

258. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] /Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

259. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю [Електронний ресурс]: журнал «Фінансовий контроль» / О. Ю. Большакова, Г. О. Кравченко. – № 2/2004. – Режим доступу до журн.: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/37447>

260. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.08 / Володимир Федорович Піхоцький. – 2015. – С. 518.

261. Мартиненко М. М. Основи менеджменту. К.: Каравелла, 2005. – 496 с.

262. Бурцев В. В. Организация государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. – М.: ИТК “Дашков и К”, 2002. – 496 с.

263. Грачева Е. Ю., Харина Л. Я. Государственный финансовый контроль. – М.: ТК “Велби”6 Изд-во “Преспектр”. – 272 с.

264. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб.: Питер, 2004. – С. 96-97.

265. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] /Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

266. Рибалко Л. В. Футурологічні аспекти внутрішньогосподарського контролю в умовах глобалізації економіки / Л. В. Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 169.

267. Зайцева О. П. Системы внутреннего контроля взаимосвязанных организаций: концепция их формирования и оценки / О. П. Зайцева, Б. А. Аманжолова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 5. – С. 30-36.

268. Бутинець Т. А. Вивчення господарських ситуацій внутрішніми контролерами / Т. А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць “Проблеми теорії та методології бухгалтерського

обліку, контролю та аналізу”. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3(15). – С. 5-17.

269. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: Монографія / за заг. ред. М. С. Пушкаря. – Тернопіль: «Карт-бланш», 2012. – 220 с.

270. Азарська М. А. Теория и методология обеспечения качества аудита: автореф. дис. на соискание учен. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М. А. Азарська. – Йошкар-Ола, 2009. – 35 с.

271. Воронина Л. И. Аудиторская деятельность: основы организации: учебно-практическое пособие / Л. И. Воронина. – М.: Эксмо, 2007. – 336 с.

272. Коджаспирова Г. М. Педагогика: учебник для академического бакалаврата / Г. М. Коджаспирова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2015. – 719 с. – (Серия : Бакалавр. Академический курс). [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://stud.com.ua/46393/pedagogika/rivni_pedagogichnogo_doslidzhennya

273. Новиков А. М. Методология: словарь системы основных понятий / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – М.: Либроком, 2013. – 208 с.

274. Ткаченко О. К. Методика наукових досліджень: методичний посібник [для студентів старших курсів спеціальності «фізика»] / О. К. Ткаченко, В. Л. Рудніцький, А. В. Зіновчук. – Житомир: Вид-во ЖДУ ім. І.Франка, 2012. – 151 с.

275. Савченко В. Я. Аудит: Навч. Посіб. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.

276. Чухно А. А. Основы економічної теорії: Підручник / А. А. Чухно, П. С. Єщенко, Г. Н. Климко та ін.; За ред. А. А. Чухна. – К.: Вища шк., 2001. – 606 с.

277. Базилевич В. Д. Экономическая теория: политэкономия: Учебник / Под ред. В. Д. Базилевича – М.: Рыбари; К.: 2009. – 870 с.

278. Данильян О. Г. Основы філософії: Навчальний посібник / О. Г. Данильян, В. М. Тараненко. – Харків: Право, 2003. – 352 с.

279. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю: Підруч. для студ. ВНЗ. / М. Ф. Базась. – К.: МАУП, 2004. – 440 с.

280. Баскаков А. Я. Методология научного исследования: учеб. пособие [2-е изд., исп.] / А. Я. Баскаков, Н. В. Туленков. – К.: МАУП, 2004. – 216 с.

281. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166-176.

282. Ушаков Е. В. Введение в философию и методологию науки: учебник [Серия «Учебник для вузов»] / Е. В. Ушаков. – М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 528 с.

283. Грабченко А. І. Методи наукових досліджень: Навч. посібник / А. І. Грабченко, В. О. Федорович, Я. М. Гаращенко. – Х.: НТУ «ХПІ», 2009. – 142 с.

284. Саврушева М. Философия науки и техники: учеб. пособие [для магистрантов] / М Саврушева. – Омск. – 2013. – 120 с.

285. Кислов Б. А. О специфике научного метода / Б. А. Кислов // Известия Иркутской государственной экономической академии. – Вып. №3 /2004. – С. 5.

286. Каширин В. П. Методология науки: учеб. пособие / В. П. Каширин. – Краснояр. гос. аграр. ун-т. – Красноярск, 2007. – 106 с.

287. Фурса В. А. Теоретичні аспекти фінансово-господарського контролю / В. А. Фурса, Т. М. Зубенко // Бізнес Інформ. – 2012. – №1. – С. 182-186.

288. Попова С. М. Організація податкового контролю: навч. практ. посіб. / С. М. Попова, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 290 с.

289. Шпанковська Н. Г. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. / Н. Г. Шпанковська, О. С. Білова, О. І. Канська. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. – 154 с.

290. Гупаловська М. Б. Нові підходи до класифікації державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / М. Б. Гупаловська // Ефективна економіка. – 2015. – № 11.

291. Бардаш С. В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / С. В. Бардаш // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 117-126.

292. Проскуріна Н. М. Методологічні підходи до формування аудиторських процедур у системі незалежного фінансового контролю / Н. М. Проскуріна // Економіка та держава. – К., 2011. – № 1. – С. 41-45.

293. Хмільовська К. В. Організаційні засади податкового контролю / К. В. Хмільовська // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 50-56.

294. Васюк Ю. М. Податковий контроль як засіб державного управління Економіка та держава. – № 2/2012. – С. 129-132.

295. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан а перспективи розвитку на Україні: [монографія] / В.Є. Слюсаренко. – Ужгород: «УжНУ», 2014. – 200 с.

296. Давидов Г. М. Аудит: підручник [2-ге вид., переробл. і доповн.] / Г. М. Давидов, І. Г. Давидов, Ю. Г. Давидов та ін.; за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. — К.: Знання, 2009. – 495 с.

297. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: [монографія] / Н. Г. Виговська. Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.

298. Пантелеев В. П. Використання поняття «концепція» в дослідженнях внутрішньогосподарського контролю підприємств / В.П. Пантелеев // Управління проектами та розвиток виробництва: Зб. наук. пр. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – № 4 (32). – С. 129-137.

299. Лазарева С. Ф. Методологічне і методичне забезпечення аудиту інформаційних технологій / С. Ф. Лазарева, Р. Л. Ус // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 1(128) – С. 117-125.

300. Шурчкова І. Б. Развитие аудиторской науки в историческом аспекте на современном этапе / Аудит и финансовый анализ. – 1. 2012.

301. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація : [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

302. Івахненко С. В. Методологія аудиту та внутрішньогосподарського контролю в умовах застосування інформаційних технологій / С. В. Івахненко // Наукові записки НаУКМА. – 2010. – Т. 107. – С. 31-36.

303. Сочнова Л. О. До питання обґрунтування поняття методу аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / Л. О. Сочнова, В. Г. Левковська. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Economics/7_95941.doc.htm.

304. Максимова В. Ф. Методологічні інновацій у сфері економічного контролю [Електронний ресурс] / В. Ф. Максимова // Проблеми науки. 7/2012. – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/51054/01-Maksimova.pdf?sequence=1>

305. Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту: Монографія / під заг. ред. д. е. н., проф. А. А. Пилипенка та к. е. н., проф. Г. Ф. Азаренкова. – Х.: ФОП Александрова К. М.; ВД «ІНЖЕК», 2012. – 640 с.

306. Живко З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність: Навчальний посібник [Електронний ресурс] /З. Б. Живко, І. О. Ревак, М. О. Живко. – К.: Алерта, 2012. – 496 с. Режим доступу: http://pidruchniki.com/1584072041535/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/kontrolno-revizijna_diyalnist

307. Гончар І. І. Методичні прийоми і процедури в аудиті різних форм господарювання / І. І. Гончар // Агросвіт. – 2010. – № 24. – С. 28-31.

308. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. [Електронний ресурс] / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

309. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб./ Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496 с.

310. Попова С. М. Організація податкового контролю: навч. практич. посіб. / С. М. Попова, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 290 с.

311. Бондар М. І. Аудит в АПК: навч. посіб. [Електронний ресурс] / М. І. Бондар. – К.: КНЕУ, 2003. – 188 с. – Режим доступу: <http://bib.Convdocs.org/v9533/?cc=2>

312. Закалінська Є. О. Методи та прийоми дослідження, які використовуються під час аудиту цінних паперів [Електронний

ресурс] / Є. О. Закалінська, Д. В. Макшанський, М. В. Атаманов. – Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган – Барановського. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46818.doc.htm

313. Павлюк В. В. Контроль і ревізія: навч. посіб. / В. В. Павлюк, В. М. Сердюк, Ш. М. Акаєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.

314. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М. І. Мельник, І. В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.

315. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: рішення Рахункової палати від 22.09.2015р. за № 5-5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf

316. Керівні принципи аудиту державних фінансів: збірник базових документів INTOSAI / Програма ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці»// Київ, травень 2003. – С. 78 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.undp.org.Ua/files/ua_80742audit.pdf

317. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.

318. Пантелеев В. П. Внутрішній аудит / За ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука / В. П. Пантелеев, М. Д. Корінько. – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.

319. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів / Л. К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 81-84.

320. Попова С. М. Прийоми та процедури податкового контролю / С. М. Попова // Форум права. – 2012. – №1 – С. 794-800. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/e-journals/FP/2012-1/12rscmpk.pdf

321. Андреев Р. Г. Правове регулювання статусу органів стягнення як суб'єктів фінансового контролю. – Дисертація на здо-

буття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Харків – 2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://virtuni.education.zp.ua/info_cpu/sites/default/files/Andreev_diss.pdf

322. Рядська В. В. Аудит. Навч. пос. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

323. Шейко В. М. Організація і методика науково-дослідницької діяльності: Підручник. – 4-е вид., випр. і доп. / В. М. Шейко, Н. М. Кушнарченко. – К.: Знання, 2004. – 307 с.

324. Голуб О. Ю. Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту: Монографія / під заг. ред. д. е. н., проф. А. А. Пилипенка та к. е. н., проф. Г. Ф. Азаренкова. – Х.: ФОП Александрова К. М.; ВД «ІНЖЕК», 2012. – 640 с.

325. Крупка М. І. Методологічні засади дослідження інтелектуального потенціалу в контексті економічної безпеки / М. І. Крупка, І. О. Ревак // Бізнес інформ. – №12'2015ю – С. 20-25.

326. Методология: вчера, сегодня, завтра : в 3-х т. / Ред.-сост. Г. Г. Крылов, М. С. Хромченко. – М. : Изд-во Школы Культурной Политики, 2005. – С. 323.

327. Словник іншомовних слів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.jnsn.com.ua/cgi-bin/u/book/sis3.pl?Qry=%CA%E5%ED%F6%E5%EF%F6%B3%FF>

328. Акентьева О. Б. Щодо методології внутрішнього аудиту / О. Б. Акентьева, А. М. Ніколенко, Ю. Г. Губанова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/14_ENXXI_2009/Economics/45852.doc.htm

329. Бардаш С. В. Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти / С. В. Бардаш, Т. С. Осадча // Економічний часопис-XXI. – 2012. – № 9-10. – С. 76-79.

330. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія / С. В. Бардаш. – К.: КНТЕУ 2010. – 656 с.

331. Сухарева Л. О. Методологія формування методичного забезпечення контролю управлінських рішень / Л. О. Сухарева, В. М. Стефківський // Торгівля і ринок : зб. наук. праць. – Вип. 33. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. – С. 479-487.

332. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [Монографія] / Пантелеев В. П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 491 с.
333. Кохановський В. П. Філософія для аспірантів: учеб. Пособие / Кохановский В. П., Золотухина Е. В., Лешкевич Т. Г., Фатхи Т. Б. – Ростов на Дону: «Феникс». 2003. – С. 319.
334. Дікань Л. В. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Ю. О. Голуб, О. О., Вороніна; [За заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Х: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 276 с.
335. Деньга С. Проблеми методологічного забезпечення контролю і аналізу / С. Деньга // Економічний аналіз. – 2012. – Т. 11(1). – С. 17-22.
336. Арчибальд Р. С. Управление высокотехнологичными программами / Р. С. Арчибальд. – М.: ДМК Пресс, 2010. – 464 с.
337. Райзберг Б. А., Лозівський Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Сучасний економічний словник. – 2 е вид., испр. М: ІНФРА-М. – 479 с.
338. Арутюнов В. Х. Методологія соціально-економічного пізнання: Навч. посібник. / В. Х. Арутюнов, В. М. Мішин, В. М. Свінцицький. – К.: КНЕУ, 2005. – 353 с.
339. Бутинець Т. А. Теорія і методологія господарського контролю: інституційний підхід // Вісник ЖДТУ. – Серія: Економічні науки. – 2009. – № 3. – С. 19-26.
340. Суший О. Теоретичні засади інституційної теорії державної політики / Публічне управління: теорія та практика. – 2011. – № 2 (6). – С. 110-116.
341. Ховрак І. В. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення / І.В. Ховрак, А. А. Пономаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2011. – № 11-12 – С. 23-28.
342. Шолом А. С. Етимологія поняття «institution» та еволюція його змістовної сутності в економічних дослідженнях на прикладі СОТ [Електронний ресурс] / А. С. Шолом, С. В. Беренда // Проблеми економіки. – № 1, 2015. – 324 с. – Режим доступу: http://www.problecon.com/pdf/2015/1_0/319_325.pdf

343. Усюк Т. В. Загальне та особливе у дефініціях теорії інституціоналізму [Електронний ресурс] / Т.В. Усюк // Сталій розвиток економіки. Серія: Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційно-інвестиційна діяльність». – С. 169-173. – Режим доступу: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/2518/1/SRE_2011_5_169-173.pdf

344. Лазор О. Д. Публічна самоврядна влада: інституціональний підхід [Електронний ресурс] / О. Д. Лазор // Зб. наук. пр. Серія «Управління». – 2010. – Вип. 3. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Nvamu_upravl/2010_3/11.pdf

345. Несинова С. В. Правовий інститут: генеза виникнення та перспективи розвитку/ С.В. Несинова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: юридичні науки. – Випуск 1. Том 1, 2014. – С. 14-20.

346. Кармазіна М. «Інститут» та «інституція»: проблема розрізнення понять / М. Кармазіна, О. Шурована // Політичний менеджмент. – 2006. – № 4 (19). – С. 10-19.

347. Иншаков О. В. Эволюционная перспектива экономического институционализма / О. В. Иншаков, Д. П. Фролов // Вопросы экономики. – 2010. – №9. – С. 63-67.

348. Сисоев О. В. Поняття «інститут» та «інституція»: економічний контекст / О. В. Сисоев // Економічні науки. – Вісник Запорізького національного університету. – №3 (23), 2014. – С. 140-149.

349. Иншаков О. В. Экономические институты и институции: к вопросу о типологии и классификации [Текст] / О. В. Иншаков // Социологические исследования. – 2003. – №9. – С. 42-51.

350. Клейнер Г. Б. Особенности процессов формирования и эволюции социально-экономических институтов в России: Препринт. / Г. Б. Клейнер. – М: ЦЭМИ РАН, 2001.

351. Давидов Г. М. Шляхи реформування системи аудиту в Україні / Г. М. Давидов, О. А. Петрик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. Випуск 22, Ч. II. – Кіровоград : КНТУ, 2012. – С. 3-9.

352. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: дис. ... доктора екон. наук : 08.06.04./ Петрик Олена Анатоліївна. – К., 2004. – 540 с.
353. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 / Олійник Яна Вікторівна. – К., 2016. – 440 с.
354. Макеева О. Л. Інституційні чинники становлення професії аудитора в Україні / О. Л. Макеева // Збірник наукових праць «Економічні науки» Луцького національного технічного університету. Серія: Облік і фінанси. – Луцьк, 2011. – № 8(29), ч. 2. – С. 167-177.
355. Костирко І. Г. Інституціоналізація аудиту і ринкова інфраструктура [Електронний ресурс] / І. Г. Костирко // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_1/NV-2009-V1_38.pdf.
356. Homo institutius – Человек институциональный: монографія / под ред. О. В. Иншакова. – Волгоград : ВолГУ, 2005. – 854 с.
357. Петренко О. С. Формування публічної служби в Україні: інституційний підхід / О. С. Петренко // Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. – 2009. – Вип. 2(2).
358. Мельничук Б. В. Еволюція сутності аудиту / Б.В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011, №612. – С. 49-57.
359. Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории / Дж. Ходжсон ; пер. с англ. – М. : Дело, 2003. – 364 с.
360. Єфименко Т. І. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Л. Г. Ловінська. – ДНУ «Акад. фін. управління». – К., 2015. – 400 с.
361. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
362. Лоханова Н. О. Проблеми розвитку облікової системи в Україні з точки зору концепції інституціональних змін / Н. О. Лоханова // Економіст. – 2012, № 9. – С. 17-21.

363. Кондрашова Н. Г. Институциональный подход к обеспечению и контролю качества аудита на уровне аудиторской организации: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. Г. Кондрашова. – Москва, 2014. – 27 с.

364. Кондрашова Н. Г. Институциональная концепция аудита / Н.Г. Кондрашова // Аудит и финансовый анализ. – 4'2012. – С. 206-210.

365. Сиротюк Г. В. Інституціональний підхід в дослідженнях аудиту / Г. В. Сиротюк, Л. П. Петришин // Інститут аудиту: сучасний стан та перспективи розвитку. – Міжнародний збірник наукових праць: ГО «Науковий клуб «Софус», м. Тернопіль. – Випуск 4, 2015. – С. 114-121.

366. Панков В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие. / В.В. Панков. – М.: «Информбюро», 2011. – 168 с.

367. Райта Ю. В. Формування інституційного середовища підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.01.01 «Економічна теорія» / Ю.В. Райта. – Львів, 2006. – 24 с.

368. Яроміч С. Інституційне середовище взаємодії влади і бізнесу / С. Яроміч, О. Віденко // Зб. наук. праць «Ефективність державного управління». – 2011. – Вип. 26. – С. 34-40.

369. Колеснікова О. М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін [Текст] / О. М. Колеснікова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – К.: ВЦ НУБіП України, 2013. – Вип. 181: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес, ч. 3. – С. 111-114.

370. Петрик Е. А. Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход / Е. А. Петрик // Журнал «Международный бухгалтерский учет». – Випуск № 9/2013. – С. 45-52.

371. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів

документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: Наказ ДФС України №856 від 12.10.2016р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-dfsu-vid-121016-r-856%20>].

372. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015р. за № 889-VIII, із останніми змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 21.12. 2016 р. № 1798-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T150889.html

373. Порядок визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В»: Наказ Національного агентства України з питань державної служби 06.04.2016р. №72, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27.04.2016р. за № 647/28777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28777.html

374. Порядок проведення конкурсу на зайняття посад державної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2016р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.Nsf/link1/KP160246.html.

375. Типові вимоги до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорії «А»: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.07.2016р. №448 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/448-2016-%D0%BF>

376. Про визначення спеціальних вимог: Наказ ДФС України №708 від 16.08.2016р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blind.sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/robo-ta-z-personalom/spetsialni-vimogi/>

377. Про внесення змін до Положення про сертифікацію аудиторів: Рішення АПУ №338/10 від 26.01.2017р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/rishennia-apu-vid-260117-r-338-10>

378. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України: рішення АПУ від 29.06.2017 р., № 347/11 (в останній редакції) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/udoskonalennya-profesijnikh-znan-auditoriv-ukrajini>

379. Ботьботенко І. В. Напрями реформування макроекономічних ракових умов аудиторської діяльності в Україні / Ботьботенко І. В. – Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип.1. – Розділ 9 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – С. 205-209.

380. Чиновник – это надолго / Закон і Бізнес. – Випуск №42 (1029) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zib.com.ua/ru/5670-chinovnik_eto_nadolgo.html.<http://zib.com.ua/ua/issue/299/>

381. Слюсаренко В. Є. Вплив інституту трипартизму на інтеграційні процеси в аудиті / В. Є. Слюсаренко // Тези доповіді І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки» 21 квітня 2017 року. – Ужгород. – С. 406-409.

382. Ангеліна І. А. Шляхи формування та розвитку взаємодії органів державного фінансового контролю з аудиторськими організаціями / І. А. Ангеліна, В. В. Григор'єва // Економічні науки / Бухгалтерський облік та аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/36_NIO_2008/Economics/39186.doc.htm

383. Ревуцька Л. В. Вектори реформування податкового аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Л. В. Ревуцька // Ефективна економіка. – 2011. – №7. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_7_24

384. Макеева О. Л. Ілюзія контролю. Чому ДФС не помічає податкових зловживань [Електронний ресурс] / О. Л. Макеева // ЛІГА. Финансы. – 12.05.17. – Режим доступу: http://finance.liga.net/archive/date_2017-05-12/opinion/

385. Макеева О. Л. Економічна сутність чи податкова форма? [Електронний ресурс] / О. Л. Макеева // Новое время. – 25.11.2016. – Режим доступу: http://nv.ua/ukr/opinion/makeyeva_o/ekonomichna-sutnist-chi-podatкова-forma-289067.html].

386. Піддубна Г. Однобічне ставлення [Електронний ресурс] / Г. Піддубна // Опитування: Слабкі ланки (Які державні органи користуються найменшою довірою). – Журнал «Український юрист». – №01-02. – 2015. – Режим доступу: <http://jurist.ua/?article/812>

387. Кравець Р. Оцінка – незадовільно [Електронний ресурс] / Р. Кравець // Опитування: Слабкі ланки (Які державні органи користуються найменшою довірою). – Журнал «Український юрист». – №01-02. – 2015. – Режим доступу: <http://jurist.ua/?article/812>
388. Моніторинг прогресу реформ. Звіт за 2015 рік. Розділ «Податкова реформа» / Національна рада реформ, Проектний офіс. – С. 49. – С.11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reforms.in.ua/ua/reformy/zvity>
389. План заходів на 2012 рік – перше півріччя 2014 року з реалізації Стратегії діяльності Аудиторської палати України на 2012 – 2017 роки: рішення АПУ № 260/7 від 01.11.2012 р.
390. Налоговые органы будут признавать выводы аудиторских компаний: РБК-Украина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.com.ua/2011/09/01/444379/>
391. Щербакова Н. А. Роль аудиту у підвищенні ефективності податкового адміністрування в Україні/ Н. А. Щербакова, О. Г. Кротова // Фінанси, облік і аудит. 2014. Випуск 2 (24). – С. 266 -279.
392. Угода про співробітництво між Аудиторською палатою України та Головним управлінням Державної фіскальної служби у Львівській області від 19.01.2015р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lv.sfs.gov.ua/data/files/84451.pdf>
393. Податкові системи зарубіжних країн: конспект лекцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://studme.com.Ua/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov.htm
394. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16/page>
395. Законодавчі ініціативи Громадської організації «Інститут податкових реформ» м. Київ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ngoipr.org.ua/zakonodavchi-initsiativi/>
396. Меморандум про співпрацю: Коаліція «За детінізацію економіки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bc-ua.org/koaliciya-za-detinizaciyu-ekonomiki/>

397. Дорожня карта реформ (вересень 2016-грудень 2017 рр.) / За ред. Міського В. В., – Київ, 2016. – 72 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2016/09/Dorozhnya-karta-reform-RPR-do-kintsya-2017-roku.pdf>].

398. Дубровський В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / В. Дубровський, В. Черкашин. – Інститут соціально-економічної трансформації. – Київ 2017. – Режим доступу: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem>

399. Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу: Проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ngoipr.org.Ua/zakonodavchi-initsiativi/>

400. Левченко Н. М. Податкова дерегуляція як елемент практичної імплементації нової моделі розвитку державного контролю за сплатою податків / Н. М. Левченко, Т. С. Самарська // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 2. – С. 90-93.

401. Національна платформа малого та середнього бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://platforma-msb.org/podatkovyj-edvajzer-radnyk-chy-stukach/>

402. Шемяткін О. Податкові консультанти: чи готова Україна «копіювати» досвід ФРН / О. Шемяткін, Ю. Панова // видання «Закон і бізнес», №15 (1261), 12.04.2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kmp.ua/ua/analytics/press/authorized-to-report-tax-advisers/>

403. Романська О. Результати опитування: "Податковий едвайзер: потрібен чи ні?" / Національна платформа малого та середнього бізнесу. 29.12.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://platforma-msb.org/rezultaty-opytuvannya-podatkovyj-edvajzer-potriben-chy-ni/#prettyPhoto>

404. Церетелі Л. Г. Ви готові підтримати такий законопроект? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.facebook.com/permalink.php?story_fbid=1185727461500132&id=100001886677322

405. Хотенко О. Громадяни в Україні можуть отримати особистого податкового радника / Громадське радіо, 14.09. 2016 р. //

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://hromadskeradio.org/ru/programs/hromadska-hvylya/gromadyany-v-ukrayini-mozhut-otrymaty-osobystogo-podatkovogo-radnyka>

406. Смірнова О. Інсинуації навколо податкового едвайзера: чому приватні інтереси можуть зашкодити всім учасникам податкових відносин? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ngoipr.org.ua/blog/insynuatsiyi-navkolo-podatkovogo-edvajzera-chomu-pryvatni-interesy-mozhut-zashkodyty-vsim-uchasnykam-podatkovyh-vidnosyn-2/>

407. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу (податкова дерегуляція)»/ГО ІПР //07.09.2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ngoipr.org.ua/zakonodavchi-iniciat/poyasnyvalna-zapiska/>

408. Артеменко Д. А. Проблемы институционализации независимой медиации взаимодействия бизнеса и государства в процедурах налогового администрирования / Д. А. Артеменко // Journal of Economic. – Вопросы регулирования финансовой сферы – 2010. – Т. 1. – №4. – С. 5-21.

409. Порядок функціонування інтегрованої автоматизованої системи державного нагляду (контролю): Постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017р. за № 387 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/387-2017-%D0%BF/paran8#n8>

410. Мандзюк О. А. Зміст правового режиму податкової інформації в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goal-int.org/zmist-pravovogo-rezhimu-podatkovoi-informacii-v-ukraini/>

411. Про доступ до публічної інформації: Закон України № 2939-VI від 13.01.2011р., із останніми змінами, внесеними Законом України від 09.04.2015р. за № 319-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

412. Політило В. Я. Взаємодія державних і недержавних інституцій у формуванні механізму права на доступ до податкової інформації / В. Я. Політило // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. – 2014. – Вип. 29(2.1). – С. 81-85.

413. Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)»: Рішення Аудиторської палати України № 246/12 від 23.02.2012р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc

414. Касперович Ю. В. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 року/ Ю. В. Касперович // Аналітичні матеріали Національного інституту стратегічних досліджень. – Серія «Економіка», № 74, с. 1-30.

415. Щербакова Н. А. Роль аудиту у підвищенні ефективності податкового адміністрування в Україні / Н. А. Щербакова, О. Г. Кротова // Фінанси, облік і аудит. 2014. Випуск 2 (24). – С. 266 -279.

416. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page14>

417. Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень: Наказ Державної фіскальної служби України від 01.06.2017 р. №396 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>

418. Бачурин Д. Г. Негосударственный налоговый аудит в совершенствовании отечественной системы налогового администрирования / Д.Г. Бачурин // газета «Налоги», 2011, № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=167574>

419. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання: затверджено рішенням Рахункової палати від 28.02.2017 р. за № 6-4. – Київ, 2017. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit_64_2017.pdf?subportal=main

420. Дроговоз Ю. С. Аналіз діяльності та програма дій з реформування ДФС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: uspp.ua/.../Презентація%20Дроговоз%20Ю.%.

421. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017р. за № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370>

422. Рудницька Р. Міжнародні та вітчизняні стандарти аудиту в державному управлінні – спільні та відмінні риси» / Р. Рудницька // Демократичне врядування. – 2012. – Вип. 10. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2012_10_11.

423. Шалімова Н. С. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/3547/3/Ch1.pdf>

424. Гутцайт Е. М. Комментарии к правилам (стандартам аудиторской деятельности/ Е. М. Гутцайт. – М.: Современная экономика и право; Юрайт-М, 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakonbase.ru/content/part/238412>

425. Андрощук І. І. Вибір критеріїв оцінки при виконанні завдань з надання впевненості в сфері управління персоналом та соціально-трудових відносин / І. І. Андрощук // Економічний простір : Збірник наукових праць. – №56/1. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2011. – с.148-158.

426. Кужельний М. В. Методичні засади формування аудитором завдань з надання впевненості / М. В. Кужельний, Г. М. Давидов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2312/1/8.Pdf>

427. Словарь иностранных слов [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Vasmer-term-17018.htm>

428. Колісник Г. М. Аудит. Навчальний посібник / Г. М. Колісник, В. Є. Слюсаренко. – Ужгород; ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 296 с.

429. Дікань Л. В. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Ю. О. Голуб, О. О. Вороніна; [За заг. ред. Л. В. Дікань]. – Х: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 276 с.

430. Щирба М. Т. Необхідність застосування аналітичних процедур на всіх стадіях аудиту/ М. Т. Щирба, І. М. Щирба // Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: Матеріали науково-практичної конференції, 26-27 квітня 2013 р. – Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2013. – 152 с.

431. Ерофеева В. А. Аудит : учеб. пособие [2-е изд., перераб. и доп.] / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, (Основы наук). 2010. – 638 с.

432. Андрощук І. І. Завдання впевненості, крім аудиту та огляду в системі аудиторських послуг: дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Ірина Іванівна. – Кіровоград. – 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Dis_Andrschuk.pdf

433. Фомина Т. В. Основні етапи проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів / Т. В. Фомина // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2010, випуск 18. – Ч. II. – С. 228-233.

434. Усатова Л. В. Організація процесу податкового аудиту витрат / Економічний аналіз: теорія та практика. – 24 (129) – 2008. – С. 31-26.

435. Петрик О. А. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін. ; за заг. ред. О. А. Петрик. – К. : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 352 с.

436. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000р. (Протокол №1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/>

cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=28966&fld=134&dst=100016,0&rnd=0.17648622157203286#0

437. Киреева В. В. Разработка методического подхода к формированию системы внутрифирменных стандартов налогового аудита / В. В. Киреева // таврический научный обозреватель. – №5 (10) – май 2016. – с. 115-124. [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/razrabotka-metodicheskogo-podhoda-k-formirovaniyu-sistemy-vnutrifirmennyh-standartov-nalogovogo-audita>

438. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків-юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015р., із змінами від 09.09.2017р за № 727.

439. Сафонова М. Ф. Проблемы развития налогового аудита в Российской Федерации // М. Ф. Сафонова, Е. А. Щербакова // Международный бухгалтерский учёт. – 17 (263) – 2013. – С. 26-33.

440. Мултанівська Т. В. Організація і методика аудиту: практикум / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 284 с.

441. Каменська Т. Визначення суттєвості в аудиті / Вісник податкової служби України. – № 33. – 2003.

442. Кулик Р. Р. Етимологія поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку та аудиті [Текст] / Роман Романович Кулик // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 2. – С. 23-30.

443. Концептуальна основа фінансової звітності: прийняття РМСБО 01.09.2010р. [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009

444. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України № 04230-04108 від 29.07.2003 р.

[Електронний ресурс]. – К.: CD вид-во «Інфодиск», 2008. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM); кольор.: 12 см. – Систем.вимоги: Pentium-266; 32 mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP.

445. Щодо застосування критерію суттєвості: Лист Міністерства фінансів України № 31-08420-07/23-639/1/1084 від 28.03.2014р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.wpspaudit.com.ua/files/oglad_aktual_nih_novin_zakonodavstva_za_traven_2014_roku.pdf

446. Лайчук С. М. Об'єкти суттєвості в обліковій політиці підприємства / С. М. Лайчук // Вісник ЖДТУ, серія: Економічні науки. 2014. – № 1 (67). – С. 20-24.

447. Лозовицький С. П. Особливості визначення суттєвості відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту [Текст] / С. П. Лозовицький // Наукові записки Української академії друкарства. Серія : Економічні науки. – 2006. – № 2. – С. 65-71.

448. Рядська В. В. Суттєвість як об'єкт аудиторського дослідження та критерій оцінювання достовірності фінансової звітності / В. В. Рядська // Вісник Черніговського державного технологічного університету. – № 3 (68), 2013. – С. 226-231.

449. Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (ISSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eurosai.org/ru/topMenu/ISSAI.html>

450. Єфименко Т. І. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : у 2 т. / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін. ; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2014. – 784 с.

451. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011 р., із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 627 від 13.07.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>

452. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС)101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №1629 від 24.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

453. Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень: Наказ Державної фіскальної служби України № 396 от 01.06.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>

454. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Наказ Міністерства фінансів України № 728 від 26.06.2014р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>

455. Янчева Л. М. Аудит: Навчальний посібник / Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. – К. : Знання, 2009. – 335 с.

456. Баланська О. І. Генезис поняття «ризик» та його характерні особливості у будівництві / О. І. Баланська, А. В. Панченко, В. М. Мельник // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2015. – №11. – С. 55-58.

457. Коломієць Г. М. Категорія «ризиків» в дискурсі сучасної економічної теорії / Г. М. Коломієць, Ю. Г. Гузненков // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. – Економічна серія. – № 921. – 2010.

458. Корчева В. Концепція невизначеності в економічній науці [Текст] / В. Корчева // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2016. – №1. – С. 41-53.

459. Надрага В. І. Ризик як економічна категорія / В. І. Надрага // Університетські наукові записки. – № 2(46), 2013. – С. 296-302.

460. Яресько Р. С. Дослідження сутності «ризик» як економічної категорії / Р. С. Яресько // Сучасні проблеми економіки і підприємництва : збірн. наук. пр. – Випуск 14. – К. : ІВЦ Видавництво «Політехніка», 2014. – С. 80-86.

461. Бондарчук В. В. Ризик як правова категорія [Текст] / В. В. Бондарчук // Часопис Київського університету права. – 2013. – N 2. – С. 312-315.

462. Пономаренко В. О. Проблема ризику в суспільстві: методологічний аналіз/ В. О. Пономаренко // Філософія науки: традиції та інновації. – 2014. – №1(9). – С. 116-124.

463. Протасовицкий С. П. Понятие и юридическая природа риска // Юридические исследования. – 2017. – № 9. – С. 60-73. [Електронний ресурс].– Режим доступу : http://e-notabene.ru/lr/article_19910.html

464. Воробець І. І. Ризик як об'єктивна економічна категорія банківської діяльності / І. І. Воробець // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 271-279.

465. Михайлов А. М. Теоретичні засади ризику та ризик-менеджменту [Електронний ресурс] / А. М. Михайлов, М. Ю. Галіч // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Науки : економіка, політологія, історія. – 2015. – № 12 (232). – 252 с.

466. Посохов І. М. Дослідження існуючих наукових підходів до визначення категорій «ризик», «управління» та «управління ризиками» / І. М. Посохов, Ю. В. Жадан // Бізнес Інформ. – 2015. – № 12. – С. 26-31.

467. Королюк Т. М. Аналіз та систематизація наукових досліджень з питань ризику в системі обліку, аналізу та аудиту // Бізнес Інформ. – 2017. – №2. – С. 275-281.

468. Семенова К. Д. Ризики діяльності промислових підприємств: інтегральне оцінювання. Монографія / К. Д. Семенова, К. І. Тарасова. – Одеса : ФОП Гуляєва В.М., 2017. – 234 с.

469. Крупін В. С. Економічні ризики: сутність, еволюція, підходи до класифікації [Текст] / В. С. Крупін, Р. Ю. Злидник // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2011. – №19 (714). – С. 224-229.

470. Левченко М. О. Генезис та класифікація ризиків у діяльності промислових підприємств / М. О. Левченко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – № 5, Т. 2. – С. 174-178.

471. Радзіховська Л. М. Сутність поняття «економічний ризик»: ретроспектива і сучасність / Л. М. Радзіховська, О. В. Іващук // «Економічний часопис – XXI» (2015), 7-8 (1). – С. 4-7.

472. Сапліна Д.С. Ідентифікація економічних ризиків на різних життєвих стадіях проекту / Д. С. Сапліна // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – Випуск 4. – С. 108-113.

473. Сирочук Н.А. Ризик як економічна категорія в діяльності підприємства [Текст] / Н.А. Сирочук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 4. – Т. 4. – С. 54-61.

474. Чуприна І. В. Поняття та класифікація ризиків в підприємницькій діяльності / І. В. Чуприна // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки, № 4 (70), 2012, с. 187-194.

475. Мулик Т. А. Класифікація фінансових ризиків в системі аналітично-контрольного забезпечення / Т. А. Мулик, Я. І. Мулик // Збірник наукових праць «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». Луцький національний технічний університет. Випуск 13 (49). – Ч. 1. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2016. – 240 с. – С. 109-117.

476. Нестеренко О. О. Методика оцінки інформаційного ризику на підприємствах роздрібної торгівлі / О. О. Нестеренко // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2013. – Т. 18, Вип. 2. – С. 150-159.

477. Альошкін В. С. Моніторинг податкових ризиків як підґрунтя забезпечення фінансової рівноваги підприємства / В. С. Альошкін, Г. С. Ліхоносова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – Вип. 14. – С. 41-45.

478. Сафонова М.Ф. Теория и методология внутреннего контроля и аудита налоговых затрат: автореферат дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12 / Сафонова Маргарита Фридриховна; [Кубан. гос. аграр. ун-т]. – Краснодар, 2017. – 50 с.

479. Виговський В. Г. Ризик як економічна категорія: систематизація наукових підходів та уточнення змісту / В. Г. Виговський //

Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 1(71). – С. 201-209.

480. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України № 1702-VII від 14.10.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1702-18/page>

481. Критерії ризику легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення: Наказ Міністерства фінансів України № 584 від 08.07.2016р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1047-16/paran16#n16>

482. Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» № 877-V від 05.04.2007р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16/page>

483. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: Наказ Міністерства фінансів України № 684 від 31.07.2015р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1021-15/paran13#n13>

484. Панков Д. А. Методика кількісної оцінки і аналізу аудиторського ризику в умовах податкового аудиту з використанням сучасних інформаційних технологій / Д. А. Панков, В. В. Мякинська // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17). – с. 254-263 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/52251/48136>

485. Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість: Наказ Державної фіскальної служби України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» №543 від 28.07.2015р. [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>

486. Дрожжина, И. А. Анализ выявления и управления налоговыми рисками [Текст] / И. А. Дрожжина // Финансы и кредит. – 2010. – № 10. – С. 33-36.

487. Управління фінансовою безпекою економічних суб'єктів: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів економічних і юридичних спеціальностей усіх форм навчання / ДВНЗ “Українська академія банківської справи Національного банку України” ; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. С. М. Фролова; [С. М. Фролов, О. В. Козьменко, А. О. Бойко та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2015. – 332 с.

488. Лаврентьева Е. А. Классификация налоговых рисков в системе риск-менеджмента судоходной деятельности / Е. А. Лаврентьева, А. И. Плотникова // Вестник Астраханского государственного технического университета. 2016. № 2. С.108-123. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/model-upravleniya-analogovymi-riskami-v-sudohodnoy-deyatelnosti>

489. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015р. (у редакції наказу № 386 від 26.03.2018р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15/page>

490. Звіт про результати оцінювання (PAR) системи податкового адміністрування ДФС України Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування (TADAT). 2018. – С. 20-21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADAT_Checked_2018.pdf

491. Лисовская И. А. Стратегия налоговой оптимизации как компонент стратегического управления финансами предприятия // Российское предпринимательство. – 2008. – Том 9. – № 9. – С. 78-82. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://creativeconomy.ru/lib/2912>

492. Діденко А. В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації / А. В.Діденко // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» № 5, 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4080>

493. Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю: Наказ ДФС України № 511 від 17.07.2015 р., із останніми змінами і доповненнями, внесеними наказом ДФС України № 410 від 07.06. 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviykontrol/nakazi/66306.html>

ДОДАТКИ

Продовження таблиці 1.1

Сфера	Визначення	Автори	Джерела
01	02	03	04
Наука	Спосіб, путь познання и практичского пре- образования реальной действительности, система приёмов и принципов, регулирую- щая практическую и познавательную дея- тельность субъектов	А. Я. Баскаков, Н. В. Туленков	Методология научного иссле- дования: Учеб.пособие. – 2-е изд., испр. – К.: МАУП, 2004. – 216 с. – С. 17
Контроль	Упорядкований шлях досягнення теоретич- ного чи практичного результату, окрім тех- нічної, процедурної частини включає також теоретичне усвідомлення та особливі піз- навальні принципи (наприклад, принципи системності, аналітичності, єдності якісних і кількісних характеристик, історизму, пре- зумпції осмисленості тощо).	С. В. Бардаш, Т. С. Осадча	Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та практичний ас- пекти / С. В. Бар- даш, Т. С. Осадча // Еконо- мічний часопис-XXI. – 2012. – № 9-10. – С. 78.
Аудиторська діяльність	Сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення націо- нального продукту і додержання його зако- нодавчого та нормативно-правового регулю- вання в умовах ринкової економіки	М. Т. Білуха	Рудницький В.С. Методология і організа- ція аудиту. – Тернопіль: “Економічна думка”, 1998. – 196 с. – С. 110
Аудит	Упорядкована сукупність знань, стосовно застосування способів та прийомів, засобів та підходів мислення аудитора під час збору і опрацювання інформації, яку він отримує при вивченні фінансово-господарської діяль- ності замовника для визначення об'єктив- них доказів достовірної її оцінки.	Л. О. Соchnова, В. Г. Левковська	До питання обґрунтування поняття методу аудиторської діяльності [Інтернет ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/ 30_NIEK_2011/Economics/ 7_95941.doc.htm
Аудиторська діяльність	Сукупність методів та методичних прийомів збору і вивчення інформації про фактичний стан об'єкта перевірки, порівняння цього стану із запланованим, оцінки відхилень та висловлення її у формі висновків, що при- датні для прийняття управлінських рішень.		

Продовження таблиці 1.1

Сфера 01	Визначення 02	Автори 03	Джерела	
			04	
Аудиторська діяльність	Шлях пізнання та встановлення істини	В. Я. Савченко	Аудит: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с. – С. 15.	
	Дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання та встановлення істини	Б. Ф. Усач	Аудит: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2004. – 223 с. – С. 24	
	Спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання та встановлення істини	М. Т. Білуха	Курс аудиту: Підручник. – К.: Знання, 1998. – 574 с. – С. 24	
	Спосіб дослідження явищ, систем, процесів, створених людиною	А. М. Ткаченко	Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: Монографія / Запоріжжя: Видавн. ЗДІА, 2002. – 504 с. – С. 122.	
Контроль	Сукупність певних способів і прийомів. Він так відрізняється від прийому, як ціле відрізняється від частини.	Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко	Контроль і ревізія: Підручник/ Ф. Ф. Бутинець. – . Житомир.: ІПП "Рута", 2006. – 560 с. – С. 26.	
	Сукупність прийомів, за допомогою яких опінуються стан об'єктів, що вивчаються, або способи здійснення попереднього, поточного й заключного господарського контролю за діяльністю підприємств з точки зору дотримання законності, доцільності, достовірності, економічної ефективності господарських операцій на підставі використання звітної, облікової, планової (нормативної) та іншої економічної інформації з поєднанням дослідження фактичного стану об'єктів контролю	А. М. Ткаченко	Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: Монографія / Запоріжжя: Видавництво	
Внутрішній аудит			Запорізької державної інженерної академії, 2002. – 504 с. – С. 127-128.	

Закінчення таблиці 1.1

Сфера	Визначення	Автори	Джерела
01	02	03	04
	Методика		
Аудит	Сукупність технічних прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних про ці явища.	О. Б. Акентьєва, А. М. Ніколенко, Ю. Г. Губанова	Щодо методології внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14-ENXXI_2009/Economics/45852.doc.htm .
Філософія	Сукупність, послідовність, порядок використання різних прийомів та методів у дослідженні. Якщо методика являє собою своєрідний тактичний план вирішення конкретного завдання, то методологія розробляє стратегію пізнавальної і практичної діяльності.	О. Г. Данильян, В. М. Тараненко	Основи філософії: Навчальний посібник. – Харків: Право, 2003. – 352 с.
Контроль	Сукупність правил дій (операцій, процедур), спрямованих на емпіричне пізнання об'єкта контролю.	С. В. Бардаш, Т. С. Осадча	Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти / С. В. Бардаш, Т. С. Осадча // Економічний часопис-XXI. – 2012. – № 9-10. – С. 78.
Наука	Фіксована сукупність прийомів практичної діяльності, що призводить до заздальних визначеного результату. На відміну від методу у завдання методики не входить теоретичне обґрунтування отриманого результату, вона концентрується на технічній стороні експерименту і на регламентації дій дослідника.	А. Є. Конверський	Основи методології та організації наукових досліджень: Навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнтів / за ред. А.Є. Конверського. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с. – С. 26.

Додаток 2

Таблиця 2.1

Методологія як поняття: огляд наукових підходів

Визначення 01	Автори 02	Джерела 03
Певна система методів та форм, способів і видів пізнання		
Вчення, науку про методи наукового пізнання перетворення дійсності. Разом з тим це і сукупність загальних і, в першу чергу, світоглядних принципів, які використовуються для вирішення наукових та практичних завдань.	О. Г. Данильян, В. М. Тараненко	Основи філософії: Навчальний посібник. – Харків: Право, 2003. – 352 с.
Учення об організації діяльності, а предмет методології – організація діяльності.	А.М. Новиков, Д.А. Новиков	Методологія: словарь основных понятий. – М.: Либроком, 2013. – С. 76.
Система принципів і способів організації та побудови теоретичної і практичної діяльності та охоплює мету, завдання, об'єкти, методи.	Т. О. Каменська	Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня д.е.н., – 08.00.09.- Київ – 2011 «Внутрішній аудит: методологія та організація»
Вчення про метод наукового дослідження, тобто знання усієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності	Н. Г. Витовська	Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 88.
Це тип раціонально-рефлексивної свідомості, спрямований на вивчення, удосконалення і конструювання методів. Поняття «методологія» має два основних значення: система певних правил, принципів і операцій, що застосовуються у тій чи іншій сфері діяльності (науці, політиці, мистецтві); вчення про цю систему загальна теорія метода.	А. Є. Конверський	Основи методології та організації наукових досліджень: Навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнтів / за ред. А.Є. Конверського. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с. – С. 25
Це філософське вчення про метод пізнання і перетворення дійсності; використання принципів світогляду до процесу пізнання, до духовного мистецтва взагалі і до практичного зокрема	С. В. Івахненко	Методологія фінансово-господарського контролю / Наукові записки. – 2007. Том 68. Серія «Економічні науки». – С. 31

Продовження таблиці 2.1

Визначення 01	Автори 02	Джерела 03
Совокупность общенаучных и собственных методических приемов финансово-хозяйственного контроля, формирующих метод аудита.	М. Т. Білуха	Аудит / Учебник. – Киевская областная организация общества «Знания» Украины, 2000 http://www.studfiles.ru/preview/1097716/page:8
Сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів фінансово-господарського контролю, які формують метод контролю	М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко	Фінансовий контроль: теорія, ревізії, аудит: Підручник / [За ред. М. Т. Білухи. – 2-ге вид. друге перероб. і доп. – К.: Українська академія орінгінальних ідей. – 2006. – 888 с., С. 67.
Система або комплекс наукових принципів, методів і технологій, які становлять теоретичну та практичну основу здійснення фінансового контролю та забезпечують дієвий нагляд за об'єктами контролю у процесі створення, розподілу і використання фондів фінансових ресурсів на всіх рівнях	А. А. Пилипенко, Г. Ф. Азаренкова	Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту: Монографія.– Х.: ФОП Александрова К. М.;ВД «ІНЖЕК», 2012. – 640 с – С.547
Философское учение о системе методов научного познания и преобразования реальной действительности, а также учение о применении принципов, категорий, законов диалектики и науки к процессу познания и практики в интересах приобретения новых знаний	А. Я. Баскаков, Н. В. Туленков	Методология научного исследования: Учеб.пособие. – 2-е изд., испр. – К.: МАУП, 2004. – 216 с. – С.17
Научная дисциплина, анализирующая законы и закономерности процесса научного познания и его результатов с целью разработки и оптимизации системы нормативов (принципов, подходов, программ, процедур, методов и приемов): процесса научного исследования; организации и систематизации научного знания; выработки методологического языка; совершенствования учения о методе и разработки общей теории метода.	В. П. Каширин	Методология науки: учеб. Пособие. – Краснояр. гос. аграр. ун-т. – Красноярск, 2007. – 106 с. – С. 25
Методологія внутрішньогосподарського контролю» – це вчення про систему теоретичних узагальнень, загальні принципи і способи організації та побудови теоретичної та практичної діяльності; система методів, форм, прийомів і способів наукового пізнання господарських явищ для досягнення заздалегідь встановленої мети, а також способи організації контролю	В. П. Пантелеев	Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [Монографія] / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 491 с., С. 97

Закінчення таблиці 2.1

Визначення 01	Автори 02	Джерела 03
Вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності	Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Витовська, Н. І. Петренко	Контроль і ревізія: Підручник. – Житомир.: ПП “Рута”, 2006. – 560 с. – С. 26.
Учення о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности	Большой энциклопедический словарь	Интернет ресурс. – Режим доступа: http://gufo.me/content_fl/metod
Система принципов и способов организации и построения теоретич. и практич. деятельности, а также учение об этой системе	Философский энциклопедический словарь	
Наука о методе		
Система наиболее общих принципов, положений и методов, составляющая основу для данной науки.	Социологический словарь	
Совокупность приемов исследования, применяемых в данной науке.		
Совокупность методов, применяемых в какой-нибудь науке	Толковый словарь Ожегова	
Принципы построения методов, их научное обобщение, например « методология управления», «методология планирования», «методология учета».	Экономический словарь	ologija-1488.html#ixzz4154cYiqs
Фундаментальные исследовательские подходы в науке		
Система общих принципов, подходов и методов, составляющих основу для данной науки	Политический словарь	
Наука о методе		
Принципы построения методов, их научное обобщение, например «методология управления», «методология планирования», «методология учета».	Юридический словарь	
Методы, приёмы, используемые при познании чего-л. и объединённые общей идеей	Толковый словарь Кузнецова	
Учение о научном методе или методах отдельных наук.	Толковый словарь Ушакова	

Таблиця 3.1

Податковий едвайзер: загальний базис

Основні положення	Деталізація понятійних критеріїв відповідно до Проекту Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу»
01	02
Складові дефініції	Фізична особа Незалежна професійна діяльність Адміністрування податкових платежів та інша діяльність у сфері справляння податків в межах делегованих державою повноважень
Правовий статус	Освіта вища не нижче магістра у галузях економіки, фінансів, права. Стаж роботи у сфері оподаткування не менш як п'ять років Вік – до досягнення 65 років (ст. 30 Проекту). Вища кваліфікаційна комісія Палати податкового едвайзера України, як колегіальний орган, що працює на громадських засадах, проводить кваліфікаційний іспит податкового едвайзера. Результати кваліфікаційного іспиту дійсні протягом одного року. До моменту створення Палати податкового едвайзера України (термін не визначено) кваліфікаційні іспити для призначення едвайзера здійснюються відповідними комісіями органів ДФСУ за місцем податкової адреси особи, яка виявила бажання набути статус податкового едвайзера. Встановлення порядку користування податковим едвайзером автоматизованими інформаційними і довідковими системами, реєстрами та банками даних, адміністраторами (держателями) яких є відповідні державні органи і структури Визначення порядку обміну інформацією між податковим едвайзером та органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями державної форми власності
Державне регулювання діяльності податкового едвайзера	
Контроль за діяльністю податкового едвайзера	Здійснює контроль Центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Також проводиться перевірка діяльності податкового едвайзера на предмет дотримання ним податкового законодавства не частіше одного разу на два роки (ст. 28 Проекту)

Продовження таблиці 3.1

Основні положення	Деталізація понятійних критеріїв відповідно до Проекту Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу»
01	02
Основні завдання податкового едвайзера	1. Захист та охорона прав і інтересів держави, фізичних та юридичних осіб під час виконання платниками податків податкового обов'язку. 2. Профілактика порушень податкового законодавства. 3. Підвищення ефективності адміністрування податкових платежів.
Функції податкового едвайзера	1. Адміністрування податків, зборів, платежів. 2. Контроль за своєчасністю подання податкової звітності та своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податкових платежів. 3. Контроль за строками проведення розрахунків в іноземній валюті; а також за наявністю ліцензій, патентів. 4. Визначення сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування штрафних санкцій за порушення податкового, валютного та іншого законодавства.
Гарантії діяльності	Державою гарантована незалежність від незаконного втручання у діяльність податкового едвайзера
Права	Податковий едвайзер має право: отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), нотаріусів, осіб що провадять незалежну професійну діяльність, інших суб'єктів господарювання, платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному податковим законодавством, інформацію, документи (в тому числі в електронному вигляді), довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених Законом; отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та Податковим Кодексом України, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків; користуватися у робочих справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників; залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів.

Закінчення таблиці 3.1

Основні положення	Деталізація понятійних критеріїв відповідно до Проекту Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу»
01	02
Обов'язки	
Оплата послуг	
Інформаційне та аналітичне забезпечення	
Види перевірок	Має право проводити зустрічні, камеральні перевірки, а документальні – за заявою платника податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до ПКУ (ст. 69 Проекту).
Вимоги під час перевірки	Проводити інвентаризації активів та зобов'язань
Професійне самоврядування	З'їзд податкових едвайзерів (Палата податкового едвайзера України, яка підзвітна З'їзду податкових едвайзерів України, забезпечує Єдиний реєстр податкових едвайзерів). Місцеві ради податкових едвайзерів.

Наукове видання

О. В. Артюх

**ПОДАТКОВИЙ АУДИТ
У СИСТЕМІ
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Монографія

Українською мовою

Верстка – Н.М. Ковальчук

Підписано до друку 15.03.2018 р. Формат 60х84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Droid Serif. Цифровий друк.
Умовно-друк. арк. 23,95. Тираж 300. Замовлення № 0608м-51.
Ціна договірна. Віддруковано з готового оригінал-макета.

Видавництво і друкарня – Видавничий дім «Гельветика»
65009, Україна, м. Одеса, вул. Сегедська, 18, офіс 431
Телефон +38 (0552) 39 95 80
E-mail: mailbox@helvetica.com.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 4392 від 20.08.2012 р.