

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Реформування обліково-контрольної  
системи підприємств України  
за міжнародними стандартами**

**МОНОГРАФІЯ**

**Харків**

**2018**

**УДК 657: 334.012.82**

**ББК 65:052**

**Р 45**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Одеського національного економічного університету  
(протокол № 10 від 26.06.2018 р.)*

**Рецензенти:**

**Р.В. Кузіна** – завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки Одеського національного економічного університету, д-р, екон. наук, доцент

**В.В. Немченко** – завідувач кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій, д-р екон. наук, професор

**Н.А. Остап'юк** - директор інституту обліку Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, д-р екон. наук, професор

**Р 45** Реформування обліково-контрольної системи підприємств України за міжнародними стандартами : монографія / за ред. Н.О. Лоханової. – Харків: «Діса плюс», 2018. – 220 с.

**ISBN 978-617-7645-29-9**

У монографії досліджуються теоретичні і практичні аспекти реформування обліково-контрольної системи підприємств України через запровадження окремих міжнародних стандартів фінансової звітності, поліпшення системи контролю підприємств, удосконалення облікової політики суб'єктів господарювання тощо.

Монографія розрахована на широке коло читачів, зокрема науковців, практиків, здобувачів вищої освіти різних рівнів та усіх, хто цікавиться питаннями реформування обліково-контрольної системи вітчизняних підприємств.

**ISBN 978-617-7645-29-9**

**УДК 657: 334.012.82**

**ББК 65:052**

**©Колектив авторів**

## ЗМІСТ

	ПЕРЕДМОВА.....	5
1	Кубік В.Д., Мілько Л.В. Підхід до складання облікової політики підприємств та організацій за правилами МСФО.....	6
2	Черкашина Т.В. Нефінансові активи за Національними стандартами державного сектору: сутність, класифікація і оцінка.....	16
3	Федорова І.В. Особливі аспекти обліку нематеріальних активів: за національними та міжнародними стандартами.....	32
4	Слуцький Є.В. Розробка розпорядчого документу облікової політики галузевого рівня управління в частині основних засобів.....	39
5	Нікуліна Т.М., Нікуліна О.В. Питання оптимізації рівня відкритості національної економіки України.....	58
6	Артюх О.В. Внутрішній податковий контроль: теоретико-методичні та організаційні аспекти.....	71
7	Старенька О. М. Інформаційне забезпечення оперативного контролю в системі управління промисловим підприємством.....	89
8	Супрученко О.Л. Застосування сучасних інформаційних технологій в системі обліку витрат підприємств ресторанного господарства.....	107
9	Іваннікова О.В. Аналіз фінансової стійкості малих підприємств.....	124
10	Затока Т.В. Забезпечення виконання договірних зобов'язань як об'єкт бухгалтерського обліку.....	135
11	Лоханова Н.О. Обліково-управлінські аспекти застосування системи трансфертного ціноутворення – міжнародний досвід.....	154
12	Шаровська Т.С. Міжнародні стандарти обліку та звітності як запорука зростання інвестиційної привабливості підприємств.....	163
13	Доценко О.В. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу: національний та міжнародний аспекти.....	177

2. International Monetary Fund. (2017). Retrieved from: [http://www.imf.org/external/datarnapper/NGDP\\_RPCN@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD](http://www.imf.org/external/datarnapper/NGDP_RPCN@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD).

3. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

4. Сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/ms/>.

5. Антимонопольний комітет України. Звіт Антимонопольного комітету України за 2016 рік. Розпорядження Антимонопольного комітету України від 14.03.2017 № 2-рп.

6. Ambassador Michael B.G. Froman. Office of the United States Trade Representative. 2016 National Trade Estimate Report on Foreign Trade Barriers. <https://ustr.gov/sites/default/files/2016-NTE-Report-FINAL.pdf>.

*Артюх О.В., к. е. н., доцент*

## **ВНУТРІШНІЙ ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ**

У відповідності до вимог МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» при виконанні завдань з надання обґрунтованої впевненості практикуючому фахівцю необхідно отримати відомості про функціонування системи внутрішнього контролю (СВК) суб'єкта господарювання, оцінити достовірність, повноту, доречність отриманої інформації щодо предмету завдання від служби (відділу, підрозділу чи іншої структури) внутрішнього контролю. Саме від якості та своєчасності такої інформації залежить обсяг та види запланованих аудиторських процедур та їх подальше виконання. З огляду на це в рамках даного дослідження вкрай важливим представляється розкриття внутрішнього податкового контролю (ВПК) – складової компоненти внутрішнього контролю, який є однією з головних передумов ефективності здійснення податкового аудиту, що і обумовило напрям дослідження на цьому етапі.

Вивчення проблематики становлення і розвитку ВПК в умовах новітньої контрольної парадигми, визначення основних теоретико-

методологічних засад та організаційно-методичного забезпечення ВПК на основі всебічного аналізу підходів дослідників щодо усвідомлення внутрішнього контролю, як системи, є основною метою даної роботи.

Критичний огляд і систематизація наукових підходів, аналіз нормативно-правових актів на національному та міжнародному рівні (МСА, COSO-I, COSO-II, COSO-ERM) щодо розкриття сутності внутрішнього контролю, розгляду його як системи за взаємопов'язаними елементами та власне усвідомлення цієї проблематики дозволили: запропонувати авторську редакцію дефініції «внутрішній контроль» (як процес, здійснюваний господарчим суб'єктом за допомогою специфічного інструментарію, який забезпечує достатню впевненість щодо відповідності функціонування об'єкта контролю прийнятним управлінським рішенням у напрямку успішного досягнення мети та подальшого розвитку господарчої одиниці у ринковому бізнес-середовищі); виділити основні елементи СВК (мета / комплекс стратегічних і тактичних цілей, суб'єкти, об'єкти, засоби, інформація, моніторинг, управління ризиками, середовище контролю) та розглянути загальну концепцію СВК в контексті діючої системи оподаткування суб'єктів господарювання [1, 2].

На сьогодні не викликає сумніву той факт, що функціональні межі внутрішнього контролю значно розширилися через збільшення інтересу управлінського персоналу господарчого суб'єкту до сфери податкового адміністрування. Потреба ж у реалізації податкової функції внутрішнього контролю обумовила виділення його окремої складової – ВПК. Втім на законодавчому рівні ВПК, як поняття, не визначено, а в працях дослідників його тлумачення вільне та неоднозначне.

Огляд фахової літератури дозволив переконатися в тому, що ВПК досить плідно досліджувався зарубіжними науковцями, зокрема, російськими (Ю. Г. Червина, Т. М. Чернякова, М. А. Азарская, Н. В. Щербакова, А. А. Трубников, Є. Б. Шувалова, Л. А. Бутенко, Ю. А. Руденко Г. В., Чусов, Р. В. Калиничева, Н. Н. Макарова) та окремими вітчизняними дослідниками (П. К. Бечко, Н. В. Лиса, Ю. В. Мельник, В. В. Юрченко, Н. В. Богданова). У той же час аналіз праць співвітчизників продемонстрував велику кількість, всеосяжність, значимість розробок у сфері державного податкового контролю та

недостатність, фрагментарність злободенних нині досліджень проблематики ВПК. На жаль, у більшості випадків науковий пошук орієнтований нині не на вирішення питань становлення та розвитку податкового контролю на мікроекономічному рівні (ВПК суб'єкта господарювання), а на розкриття проблемних аспектів державного податкового контролю. Проте саме дієве впровадження ВПК на підприємствах дозволяє спрогнозувати та отримати ефект економічний (через заходи оптимізації податкового навантаження суб'єктів господарювання, своєчасного виконання податкових обов'язків, зниження податкових ризиків) та соціальний (через задоволення економічних інтересів платників податків, підвищення рівня свідомості та податкової дисципліни), що зближує інтереси держави і платників податків, та в кінцевому підсумку уможливорює розвиток їх гармонійних взаємовідносин.

Узагальнюючи погляди науковців щодо сутності ВПК слід зазначити, що в окремих працях ВПК розглядається як особливий вид діяльності державних органів, в результаті якої забезпечується виконання обов'язків посадових осіб у сфері оподаткування (О. А. Ногіна, Г. Я. Чухніна, К. В. Владимірова), але в більшості випадків, – як складова частина внутрішнього / внутрішньофірмового фінансового контролю, котра представляє собою одну з підсистем СВК (Є. Б. Шувалова, Л. А. Бутенко, Ю. А. Руденко, Е. С. Цепилова, Е. В. Васильчук, О. В. Красикова, О. А. Давидова, С. А. Жутяєва, Е. М. Звягіна, М. А. Гостева, Г. В. Мешкова, Н. С. Башаримова, Р. В. Калиничева, Н. Н. Макарова, Е. С. Колтун).

Приймаючи до уваги напрацювання дослідників та вимоги нормативних актів у контрольній сфері на державному і недержавному рівні, зокрема: Податкового кодексу України (ПКУ), Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), можна запропонувати розкриття дефініції «внутрішній податковий контроль» як процесу, що здійснюється господарчим суб'єктом за допомогою специфічного інструментарію, який забезпечує достатню впевненість в досягненні цілей внутрішнього контролю відносно правильності справляння податків (зборів та інших податкових платежів), дотримання податкового законодавства, управління податковими ризиками, підвищення ефективності функціонування господарчої одиниці в сфері оподаткування. На наше переконання, дефініція «внутрішній

податковий контроль» у такому авторському прочитанні дозволяє найповніше усвідомити зміст ВПК в усіх суттєвих аспектах.

Виходячи з логіки зазначених вище напрацювань дослідників цілком доречно узагальнити концептуальні засади ВПК у системі управління господарчої одиниці (табл. 1).

Таблиця 1

Концептуальні засади ВПК

Назва компонентів	Стислий зміст компонентів ВПК
01	02
<p>Мета</p> <p>↓</p> <p>стратегічний вимір</p>	<p>Розкриття змісту головної мети через послідовну декомпозицію:</p> <p>Мета / місія</p> <p>Сталий розвиток суб'єкта господарювання в конкурентному бізнес-середовищі → успішна діяльність суб'єкта господарювання в сфері оподаткування → оптимізація оподаткування у площині балансу інтересів платника податків та державних контролюючих органів.</p> <p>Цілі / підцілі</p> <p>Надання органам управління достатньої впевненості в тому, що суб'єкт господарювання дотримується вимог податкового законодавства, успішно реалізує податкову політику, постійно підвищує ефективність функціонування в системі оподаткування, тощо.</p>
<p>тактичний вимір</p>	<p>Своєчасне та адекватне реагування на зміни законодавства в сфері оподаткування, постійний аналіз обраної податкової політики; правильність справляння податків (зборів та інших податкових платежів), управління податковими ризиками; профілактика податкових порушень та, відповідно, фінансових санкцій.</p>
<p>Предмет</p>	<p>Інформація про: фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, що пов'язана з оподаткуванням, і має бути достовірно відображена в обліку та звітності в системі</p>

	оподаткування; справляння (тобто, нарахування і сплату) податків, зборів та інших податкових платежів.
Об'єкт	Фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання, яка підлягає контролю на достовірність та відповідність податковому законодавству
Суб'єкт	Особи, які на підприємстві наділені контрольними повноваженнями в сфері оподаткування. В залежності від прийнятої політики підприємства суб'єктами ВПК можуть бути як окремі посадові особи (штатні чи позаштатні), так і спеціальні служби (внутрішні – підрозділи, розділи, відділи та інші структури; зовнішні – суб'єкти господарювання у вигляді фізичних осіб-підприємців (ФОП) або фірм, які можуть надавати різноманітні послуги в сфері контролю – зокрема, послуги аутсорсингу, косорсингу тощо. При визначенні суб'єктів доцільно застосовувати логіку багаторівневого ранжування, виходячи зі значимості їх дій в ВПК.
Функції	Взаємопов'язані функції ВПК відповідають функціям фінансового контролю (за його складовими) в системі управління [3]
Основні завдання	Перевірка дотримання вимог податкового законодавства та правильності справляння податків, зборів та інших податкових платежів. Ідентифікація, оцінка податкових ризиків, аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів їх існування, обґрунтування політики реагування на податкові ризики. Експертиза господарських операцій у частині оподаткування. Податковий аналіз, податкове прогнозування, податкове планування. Розроблення комплексу спостережень щодо професійної компетентності суб'єктів ВПК та



	<p>механізму її підвищення.</p> <p>Моніторинг ефективності виконання ВПК з використанням методів самоконтролю при опрацюванні податкової інформації, яка відображається в обліку та звітності у системі оподаткування.</p> <p>Розробка, апробація, впровадження внутрішніх регламентів ВПК: методик, вказівок, рекомендацій, типових форм робочої та звітної документації (за видами податків, зборів та інших податкових платежів).</p> <p>Розробка превентивних заходів щодо недопущення податкових порушень.</p> <p>Залучення фахівців ВПК до процесу зовнішнього контролю і його супровід за умови здійснення податкових перевірок органами ДФС України або незалежного аудиту (зокрема, податкового аудиту).</p>
Принципи здійснення ВПК	За змістом принципи ВПК в цілому відповідають принципам фінансового контролю та, зокрема, принципам незалежного податкового аудиту [4].
Інформаційна база	Податкова та інша економічна інформація щодо елементів податків, зборів та їх справляння в системі оподаткування

Джерело: власна розробка.

Результативне функціонування системи ВПК неможливо без створення його якісного забезпечення як на макроекономічному (нормативно-правове, теоретико-методологічне), так і на мікрорівні (методичне, організаційне, фінансове, матеріально-технічне, обліково-аналітичне, інформаційно-комунікативне). Втім не можна не помітити, що на даному етапі проблема створення надійного забезпечення ВПК залишається злободенною. Так, на макрорівні потребують розроблень законодавчі акти, положення / стандарти, інші нормативно-правові документи (з їх інституційним закріпленням), які декларуватимуть концептуальну основу ВПК, зміст понятійного апарату, методологічну регламентацію функціонування ВПК.

На мікрорівні у частині методичного забезпечення, окрім опрацювань методик (зокрема, за видами податків, зборів та інших податкових платежів), методичних рекомендацій, інструкцій та вказівок, вкрай важливим представляється їх апробація та дієве впровадження в практику ВПК. Правильно сформоване організаційне забезпечення шляхом розробки відповідних внутрішніх / внутрішньофірмових регламентів дозволить організувати багаторівневу систему ВПК із застосуванням різних форм в залежності від потреб господарчої одиниці, визначити статус та сферу діяльності суб'єктів ВПК, організаційну структуру, яка може бути побудована на постійній чи тимчасовій основі, на внутрішньому трудовому потенціалі або із залученням зовнішніх підприємницьких структур / фахівців). Фінансове оснащення визначатиме порядок, обсяги фінансування діяльності служби ВПК, а матеріально-технічне – відповідні ресурси (як-то: офіс-приміщення, техніка, інші необоротні та оборотні матеріальні засоби, технології, нематеріальні активи тощо). Одним з основних аспектів реалізації ВПК на мікроекономічному рівні, безумовно, є обліково-аналітичне забезпечення, на підставі якого мають здійснюватися контрольні процедури. До основних його компонентів можна віднести інформаційний масив цілісної системи обліку (за підсистемами: фінансовий, податковий, управлінський облік та відповідна звітність), аналітичної системи управління (за підсистемами: економічний, фінансовий, податковий, управлінський аналіз). У тісному взаємозв'язку з таким забезпеченням має знаходитись інформаційно-комунікативна інфраструктура – забезпечення ВПК у частині взаємодії з іншими структурами (внутрішніми чи зовнішніми) з метою отримання необхідних інформаційних даних. До внутрішніх структур у системі інформаційних комунікацій підприємства можна віднести такі служби, як: бухгалтерська, юридична, маркетингова, технічна, багаторівневі виробничі структури та інші (в залежності від організаційно-правової форми господарчої одиниці), які в системі управління підприємством підпорядковані в загальному сенсі спільній меті – досягненню фінансової стабільності та економічного розвитку підприємства. При цьому варто відмітити, що ефективність інформаційно-комунікативного забезпечення в системі ВПК залежить від дієвого обміну інформаційними даними внутрішніх структур

підприємства за різним спрямуванням: вертикальним («знизу-вгору» та «зверху-вниз») і горизонтальним.

Отже, виходячи з вищевикладеного, переконані, що за умови прийняття науковою спільнотою єдиної уніфікованої концепції ВПК за визначеними компонентами на підприємствах має відбуватися поступова стандартизація внутрішніх контрольних процесів.

Грунтуючись на міжнародному досвіді та результатах власного дослідження, пропонуємо систематизувати види ВПК у процесі його функціонування за найбільш значущими ознаками (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація видів ВПК у системі фінансового контролю

Ознаки класифікації	Види ВПК
01	02
Проведення контрольних заходів відносно звітного податкового періоду	Попередній (проводиться до початку податкового періоду). Поточний / оперативний (проводиться під час податкового періоду). Подальший / ретроспективний (проводиться після завершення податкового періоду).
Залежно від етапів проведення ВПК	Попередній. Основний. Заклучний.
Відносно тимчасової спрямованості контролю	Стратегічний. Тактичний. Оперативний.
Залежно від джерел інформації	Документальний. Фактичний. Комбінований.
Відносно автоматизації контрольного процесу	Автоматизований. Частково автоматизований. Неавтоматизований.
Залежно від періодичності проведення ВПК	Систематичний. Несистематичний / нерегулярний.
Відносно об'єктів перевірки ВПК	Тематичний (контроль за справлянням окремих податків, зборів, інших податкових платежів чи їх певних елементів). Комплексний.

Залежно від цільової / функціональної спрямованості контролю	Перевірки. Аналіз. Експертиза. Оцінка. Управління ризиками. Податкове прогнозування та планування. Податковий моніторинг тощо.
Залежно від регламентації проведення ВПК	Обов'язковий / плановий (передбачено внутрішніми регламентами). За вимогою вищого органу управління.
За способом проведення	Суцільний. Вибірковий
За формами здійснення ВПК	Внутрішній аудит. Ревізія. Експертиза. Аутсорсинг. Косорсинг, тощо.
За організаційними структурами	Служба. Група. Відділ. Підрозділ. Сектор, інші структури.

Джерело: складено автором.

Не можна не відмітити, що в умовах зміни контрольної парадигми особливу актуальність набувають питання класифікації видів ВПК за організаційними формами та вибору найбільш ефективних з них у процесі виконання ВПК.

У загально філософському розумінні форма, як поняття, є способом існування і вираження змісту (його різних модифікацій) предметів або явищ. Інакше кажучи, зміст ВПК виявляється в його формах, а здійснення ВПК – у способах і прийомах. Саме форми, як «певні характеристики контролю, що пов'язані із застосуванням його відповідних прийомів і способів [5, с. 185], виражають внутрішній зв'язок і спосіб організації ВПК, та дозволяють розкрити його зміст і техніку здійснення. Погодимось і з тим, що «зміст визначає форму й на тривалому проміжку часу породжує її, а форма при цьому активно впливає на зміст. Загалом зміст і форма перебувають між собою в постійній суперечності, яка є рушійною силою розвитку економічної системи» [6, с. 13].

Вибір форм організації та здійснення ВПК залежить від різних чинників: організаційної структури суб'єкта господарювання, його фінансових можливостей, видів та обсягів діяльності, правової форми та форми власності підприємства, ставлення вищих органів

управління до функціоналу ВПК. Слід відзначити, що на даний час не існує загально визнаної уніфікованої класифікації форм внутрішнього контролю щодо його організації та здійснення як на законодавчому рівні, так і в працях дослідників.

Форми здійснення ВПК в структурі внутрішнього контролю представлені на рис. 1.

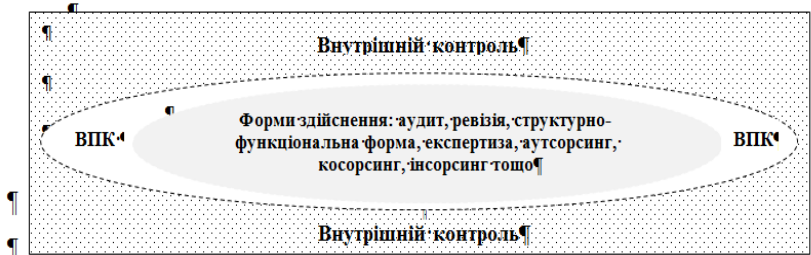


Рис. 1. ВПК за формами здійснення  
(Джерело: власна розробка)

Форми же організації ВПК доцільно розглядати в контексті їх підпорядкованості відповідним органам управління суб'єкта господарювання з визначенням прямого, непрямого підпорядкування та незалежності від підпорядкування (табл. 3).

Таблиця 3

Організаційні форми внутрішнього контролю

Види організаційних форм внутрішнього контролю	Статус організаційних структур контролю щодо їх підпорядкованості в системі управління підприємства		
	Пряма підлеглисть	Непряма підлеглисть	Незалежність від підпорядкування
01	02	03	04
Уповноважена посадова особа підприємства	Засновникам / власникам підприємства або директору (за	Відповідним структурам (наприклад, підлеглисть фінансовій,	x
Служба			Функції контролю
Відділ			

Підрозділ, сектор	розпорядженн ям засновників)	бухгалтерські й службі тощо)	виконуют ся іншим суб'єктом господар ювання на підставі підрядної (субпідря дної) угоди.
Група			
Бюро			
Інші структури			
Фізична особа (підприємець чи особа, що займається незалежною професійною діяльністю)	х	х	Функції контролю виконуют ся на підставі відповідн ої угоди.

Джерело: власна розробка.

Підсумовуючи вищевикладене слід відмітити, що ВПК може реалізовуватися в різних формах, виходячи з різноманіття його функціональних завдань. Наприклад, можна застосовувати послуги аутсорсингової фірми, яка буде здійснювати ВПК на підприємстві частково або в повному обсязі, на постійній основі чи в рамках окремих тимчасових проектів. Ймовірно на певних стадіях такого співробітництва суб'єкту господарювання – замовнику аутсорсингу найбільш вигідна фінансова компенсація послуг виконавцю-аутсорсеру, яка декілька нижче, як правило, за постійні виплати заробітної плати посадовим особам підприємства, уповноваженим виконувати ВПК. Але наявність певних негативних факторів в умовах використання чужих ресурсів зводять нанівець переваги аутсорсингу. До таких факторів у системі управління підприємством необхідно віднести ризики:

втрати конфіденційної інформації;

зниження оперативності інформаційних даних;

втрати професійної компетенції в галузі ВПК посадових осіб та залежності підприємства від зовнішніх виконавців;

нормативно-правової та методологічної невизначеності послуг аутсорсингу та інші.

При здійсненні ВПК можна застосовувати і косорсинг, який прийнято вважати частковим аутсорсингом, але більш витратним за звичайний аутсорсинг через те, що поряд з фінансовою компенсацією послуг косорсингу потрібно оплачувати і роботу своїх співробітників. Втім косорсингу властиві тотожні аутсорсингу як переваги, так і недоліки.

Одною з найбільш прийнятною формою здійснення ВПК, на наш погляд, має бути внутрішній аудит, зокрема, його складова компонента – внутрішній податковий аудит (ВПА), якому в структурі ВПК делегуватиметься особливий набір функціональних завдань.

З метою визначення концепції ВПА, його теоретико-методологічних засад спочатку важливо розкрити загальні положення функціонування внутрішнього аудиту, виходячи з нормативно-правових вимог та підходів дослідників.

Якщо звернутися до основних нормативних документів у сфері аудиторської діяльності, то можна відмітити, що в МСА прямо не визначається зміст терміну «внутрішній аудит», хоча розкриваються похідні від нього дефініції: «внутрішні аудитори (Internal auditors)» – фізичні особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту (Глосарій термінів МСА); «відділ внутрішнього аудиту (internal audit function)» – відділ суб'єкта господарювання, що передбачає надання впевненості та консультування, призначені для оцінювання й поліпшення ефективності процесу управління суб'єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю (МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»), «діяльність внутрішнього аудиту (Internal audit function)» – це діяльність суб'єкта господарювання, пов'язана з наданням впевненості та консультуванням, яка призначена для оцінки та поліпшення ефективності процесів корпоративного управління, а також управління ризиками та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації») [7].

Узагальнюючи нормативні вимоги та підходи дослідників вважаємо, що внутрішній аудит суб'єктів підприємництва представляє собою складову внутрішнього контролю, яка по відношенню до нього

є частина до цілого. Якщо предметом внутрішнього аудиту є діяльність з надання впевненості та консультування (за МСА), то предметом внутрішнього контролю можуть бути всі процеси, пов'язані з діяльністю підприємства; при цьому межі такого контролю простягаються від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності. Разом з цим слід зазначити, що аналіз норм МСА при співставленні понять, пов'язаних з внутрішнім аудитом, та дефініції «внутрішній контроль (Internal control)» свідчить про деяку змістовну неузгодженість. Річ в тому, що за визначенням МСА внутрішній контроль забезпечує достатню впевненість щодо «досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності» [7], але оперування терміном «достатність» в рамках вимог МСА навряд чи можна назвати коректним через те, що в аудиторській діяльності достатність, як поняття, усвідомлюється одночасно з поняттям «обґрунтованість». З цього приводу не можна не відмітити, що функціонал внутрішнього контролю пов'язаний не тільки з виконанням уповноваженими фахівцями завдань з надання обґрунтованої впевненості, але і з виконанням завдань з надання обмеженої впевненості та інших завдань, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, які не вимагають досягнення достатньої впевненості. На наше переконання, при розкритті змісту внутрішнього контролю доцільно застосовувати достатність / обґрунтованість, як поняття, лише в залежності від цільового спрямування контрольних заходів, тобто за прямим призначенням завдань контролю. До того ж слід зауважити, що за МСА діяльність внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю трактується як «надання впевненості та консультування» без дотримання умови «забезпечення достатньої впевненості».

Для застосування в бюджетній сфері дефініція «внутрішній аудит» на національному рівні визначена нормативно, як «діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного ... використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи ..., поліпшення внутрішнього контролю» (ст. 26 Бюджетного кодексу України) [8]. До того ж у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року під



внутрішнім аудитом визнана «діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства...) і консультацій. Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на ... підвищення ефективності процесів управління [9].

Отже, огляд нормативів показав, що підходи до сутності внутрішнього аудиту при його функціонуванні в бюджетній сфері та підприємницьких структурах не мають принципових протиріч, і в загальному сенсі вони скоріше подібні за певними властивостями.

На підґрунті нормативного тлумачення внутрішнього аудиту та функціональних спрямувань внутрішніх аудиторів (за МСА 610, МСЗНВ 3000) логічно виділити таку структурну компоненту внутрішнього аудиту як ВПА, з розкриттям його сутності в такій модифікації: ВПА – це діяльність суб'єкта господарювання, пов'язана з наданням впевненості та консультуванням в сфері оподаткування, яка призначена для оцінки та поліпшення ефективності процесів корпоративного управління, а також управління податковими ризиками та внутрішнього податкового контролю суб'єкта господарювання. ВПА у вигляді завдань з надання впевненості та інших завдань у сфері оподаткування може реалізовуватися за вимогами користувача в різних формах, як-то (але не виключно):

- перевірки (за видами: комплексні, тематичні; документальні, фактичні; тощо) правильності справляння податків, зборів та інших податкових платежів, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи згідно ст. 61 ПКУ [10];

- податкові експертизи (дослідження / діагностика господарських операцій різних галузей народного господарства щодо підтвердження достовірності та правильності їх відображення в підсистемах обліку та податковій звітності; інші експертні дії);

- податковий аналіз (за видами: аналіз податкового навантаження; аналіз справляння податкових платежів в контексті зміни їх елементів: бази, пільгових умов, ставок, податкових періодів

тощо; аналіз динаміки, структури податкових платежів та податкової заборгованості; аналіз оптимального вибору системи оподаткування; аналіз упущеної вигоди в умовах податкової мінімізації, можливостей при застосуванні податкової оптимізації; аналіз фінансових втрат у разі застосування штрафних та інших фінансових санкцій за порушення податкового законодавства; тощо);

- податкове прогнозування та податкове планування (в рамках виконання суб'єктом господарювання стратегічних, тактичних, оперативних завдань у сфері оподаткування);

- податковий моніторинг (тобто, комплекс системних заходів щодо спостережень, збору, обробки, та аналізу податкової інформації щодо функціонування суб'єкта господарювання в навколишньому бізнес-середовищі, за допомогою якого оцінюються і прогнозуються зміни в діяльності платника податків, розробляються пропозиції для прийняття управлінських рішень);

- управління податковими ризиками (ідентифікація, оцінка, оптимізація, прийняття, передача податкових ризиків тощо);

- податковий супровід (присутність, участь фахівців з ВПА в перевірочному процесі суб'єкта господарювання під час проведення державного податкового контролю та при необхідності – участь у вирішенні податкових питань в фіскальних, судових інстанціях та в інших правових інститутах);

- податкове консультування (також можуть застосовуватися податковий консалтинг, податковий коучинг як специфічні форми консультування). До сфери діяльності податкового коучингу можуть включатися такі дії, як: розробка спеціальних програм для підвищення фахового рівня працівників у галузі оподаткування, проведення навчальних тренінгів щодо розкриття проблемних ситуацій та впровадженню кращих податкових практик компаній різних галузей економіки тощо.

Втім варто відмітити, що застосування тих чи інших форм здійснення ВПА цілком залежить від обраної політики внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Так, внутрішній контроль може бути організаційний у вигляді служби з відокремленими функціональними підрозділами (наприклад, відділами ВПА, податкового планування, податкового моніторингу та інших структур). В якості прикладу можна привести структурно-

функціональну схему організації ВПК для впровадження на вітчизняних підприємствах (рис. 2), яка розглянута в двох варіантах.

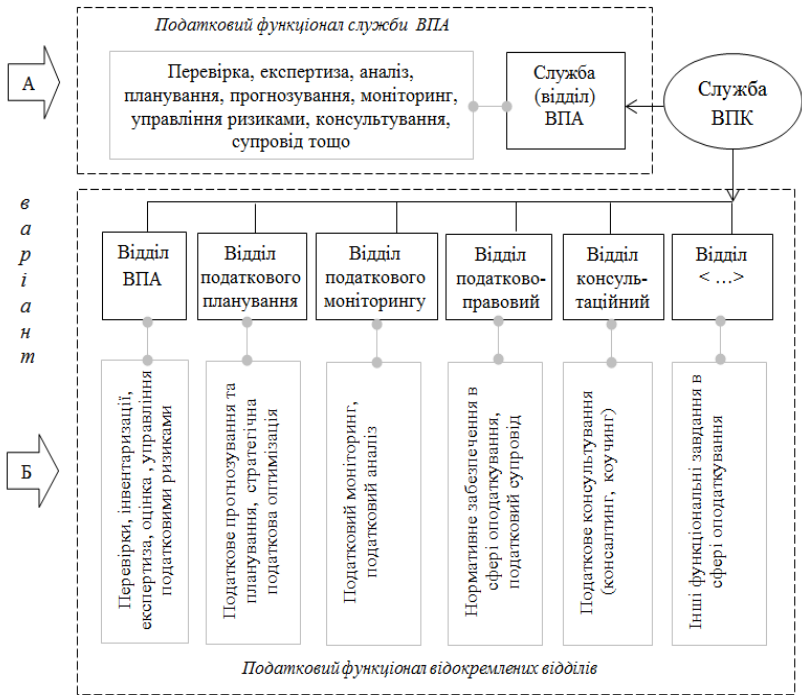


Рис. 2. Структурно-функціональна схема організації ВПК (Джерело: власна розробка)

За варіантом «А» служба ВПК структурно може бути організована як служба (відділ) ВПА, в якій уповноважені посадові особи зобов'язані виконувати весь спектр задекларованих призначень: від завдань з надання обґрунтованої впевненості до консультативних послуг у податковій галузі. За варіантом «Б» служба ВПК може включати в свою структуру ряд організаційних конструкцій у вигляді відокремлених відділів (підрозділів, груп, інших утворень), в яких повинне відбуватися чітке функціональне розмежування. Так, в обов'язки посадових осіб відділу ВПА мають включатися дії, пов'язані з проведенням податкових перевірок, інвентаризацій,

податкових експертиз, оцінки, з управлінням податковими ризиками. Інші же види діяльності сфері податкового контролю виконуватимуться відповідно фахівцями других відділів (підрозділів, груп, інших утворень) служби ВПК.

Отже, дослідження питань становлення та розвитку ВПК в умовах новітньої контрольної парадигми дозволило:

- сформулювати концепцію ВПК за основними елементами (місія → мета → цілі → підцілі; предмет, об'єкт, суб'єкт, функції, завдання, принципи здійснення та організації ВПК, інформаційна база);
- розкрити проблемні питання якісного забезпечення ВПК на макро- та мікроекономічному рівні (нормативно-правове, теоретико-методологічне, методичне, організаційне, фінансове, матеріально-технічне, обліково-аналітичне, інформаційно-комунікативне);
- виділити та систематизувати види ВПК за найбільш важливими ознаками;
- визначити форми організації та здійснення ВПК з виділенням найбільш прийнятних в контрольному процесі суб'єктів господарювання;
- побудувати структурно-функціональну схему організації ВПК.

Розкриття концептуальних та теоретико-методологічних засад ВПК, на наше переконання, уможливило подальші дослідження організаційно-методичних і прикладних аспектів внутрішнього контролю в сфері оподаткування, та в цілому впливає на формування якісного інформаційного базису для ефективного зовнішнього податкового контролю на державному і недержавному рівні.

### **Список використаної літератури**

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. 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](http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf).

3. Артюх О. В. Цільове та функціональне спрямування податкового аудиту / О.В. Артюх // Електронне наукове фахове видання: журнал «Глобальні та національні проблеми економіки»

Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. – Вересень 2015р. – Випуск №7.

4. 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-artuykh-o-v-albu-n-m-vnutrishnij-kontrol-na-konkurentospromozhnomu-pidpriemstvi-problemi-viznachennya>

5. 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.

6. Артюх О.В. Принципи податкового аудиту: питання класифікації / О.В. Артюх // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2016. – № 4 (236). – С. 15 – 30.

7. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

8. Бутинець Т. А. Еволюція поглядів на форми та види господарського контролю: від «старого» до «нового» контролю / Т. А. Бутинець // Вісник ЖДТУ (економічні науки) . – Вип. 2 (60). – Житомир: ЖДТУ. – 2012. – С. 11-15.

9. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України; Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI, з останніми змінами, внесеними Законом України від 01.01.2018 р. № 2246-VIII – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

10. Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>