

УДК 330.657

ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,
аудитор, доктор економічних наук,
професор кафедри обліку і аудиту
Київської державної академії
водного транспорту, член РНБА

Запропоновано поширити прийоми оцінки системи внутрішнього контролю, які прийняті при аудиті фінансової звітності, на аудит податків для підприємств-платників податків, з урахуванням особливостей останнього. Розроблено прийоми здійснення такого виду аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит, аудит податків, внутрішній контроль, процедури аудиту, система внутрішнього контролю.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Незалежна аудиторська перевірка показників податкових декларацій передбачає цілу низку заходів аудитора щодо встановлення ступеня довіри до системи внутрішнього контролю підприємства платника податків. Ступінь довіри, у свою чергу, впливає на ступінь аудиторського ризику.

При перевірці фінансових звітів аудитор зобов'язаний керуватися нормами МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» (видання 2010 р.). Даний стандарт надає загальні рекомендації дій аудитора та визначення поняття «внутрішній контроль» (п. 4в) (далі – МСА). Наведене у стандарті визначення вважаємо універсальним і може бути застосовано як при перевірці фінансової, так і податкової звітності, оскільки термін «заходи контролю» стосується будь-якого аспектів одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю.

Доцільність екстраполяції вимог МСА 315 щодо перевірки показників податкових звітів (податкових декларацій) обґрунтовується нами як засіб забезпечення високої якості аудиторських перевірок податків. А це, у свою чергу, сприяє зменшенню аудиторського ризику, підвищенню надійності результатів перевірок і забезпеченню впевненості користувачів аудиторських звітів у якості перевірок.

Зазначений підхід стає необхідним у таких видах аудиту податків як завдання з надання впевненості відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості та МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи

оглядами історичної фінансової інформації», а також в контексті застосування міжнародного стандарту супутніх послуг МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації». Умовам вітчизняної практики більше відповідає останній стандарт, проте з певними умовами.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

В літературі, переважно навчальній, описано зазначені питання відносно перевірок фінансової звітності. Зокрема, можна виділити роботи Я. Гончарука, Я. Петракова, О. Петрик, В. Рядської, В. Савченко, В. Рудницького. У той же час, аналогічні аспекти щодо податкової звітності залишаються «білою плямою» методики аудиту. Окремі питання аудиту податків розглядалися у працях українських вчених М. Войнаренко, Г. Давидова, Т. Меліхової, О. Малишкіна, О. Петрик, Ю. Редько, Г. Пухальської Л. Тарути. Аналогічні аспекти в російській професійній пресі висвітлюються авторами І. Кислою, Н. Лабинцевим, Е. Цепіловою та інш¹. Проте, наукові розробки залишаються самі по собі, а практикуючі аудиторі України працюють здебільше методом «проб та помилок», ніж на базі науково обґрунтованих рекомендацій. Однією з причин є те, що податкові питання оцінки систем внутрішнього контролю залишаються не дослідженими.

Мета статті – обґрунтування доцільності запровадження оцінки системи внутрішнього контролю в контексті аудиту податків, розробка засобів його здійснення.

¹ В російській літературі прийнятий термін «налоговий аудит», до склад якого автори з РФ включають як державні перевірки, так і незалежний аудит.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО
МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Основною причиною не достатності розробок є, на наш погляд, відсутність національних правил (стандартів) щодо аудиту податкової звітності. Відсутні вимоги і в Міжнародних стандартах аудиту. Вважаємо, за необхідне з власного аудиторського досвіду і на підставі аналізу літературних джерел побудувати певну конструкцію оцінки системи внутрішнього контролю платника податків. В методичному аспекті така система, може включати в себе такі елементи оцінки:

- система бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності;
- система податкового обліку (податкових розрахунків) та податкової звітності;
- контрольне середовище;
- процедури контролю;
- практичні дії керівництва платника податку, які спрямовані на встановлення й підтримку системи внутрішнього контролю [1, 3, 4, 8].

Розглянемо більш детально вимоги щодо вивчення системи внутрішнього контролю аудитором, а також кожен з зазначених елементів.

**ВИВЧЕННЯ СИСТЕМИ
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

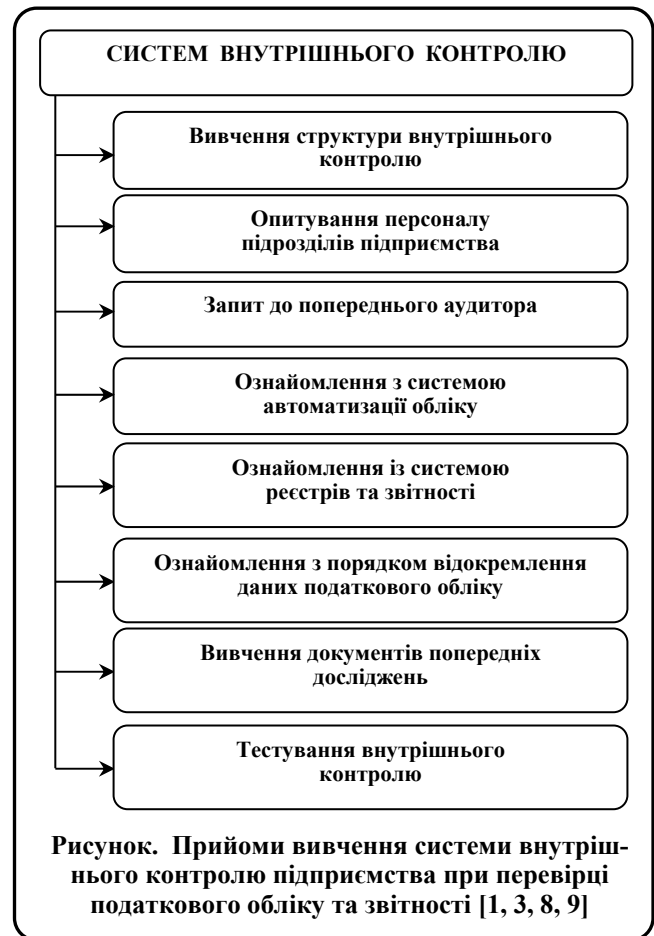
Процедура вивчення і оцінки системи внутрішнього контролю є обов'язковою при проведенні аудиту незалежно від характеристики клієнта та виду аудиторських послуг. У практиці, як правило, це здійснюється як на етапі планування, так і на етапі дослідження даних обліку і звітності.

Маючи у своєму розпорядженні матеріали дослідження, виконаного перед укладанням договору на етапі планування, звіт попереднього аудитора, інші матеріали, аудитор вивчає та уточнює ступінь ефективності системи внутрішнього контролю платника податків. Прийоми такого вивчення наведено на рисунку.

**ВИВЧЕННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ФІНАНСОВОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗВІТНОСТІ**

Важливим з методичних позицій виступає з'ясування ступеня співвідношення контрольних заходів з боку аудитора щодо перевірки фінансового та податкового обліку. На думку Д. Свідерського, при перевірці ПДВ з арсеналу аудиторських доказів

аудитор по-винен відібрати ті, які забезпечують найвищу якість аудиту, є більш доказовими, достовірними та доречними [10, с. 41].



При цьому зазначений автор в програмі аудиту ПДВ наводить ті напрями перевірки, які повністю лежать у площині податкового обліку і податкової звітності. Такий підхід є обґрунтованим. Адже суми податкових зобов'язань та податкового кредиту визначають саме в системі податкових реєстрів та документів.

Водночас, автор протирічить сам собі, коли серед джерел інформації (с. 41) зазначає також бухгалтерські реєстри аналітичного та синтетичного обліку, включаючи Головну книгу по субрахунку 641/ПДВ. Ще більш «бухгалтерський підхід» автор застосовує до методичних прийомів збору аудиторських доказів. Серед останніх переважають прийоми вивчення бухгалтерських джерел: тестування надійності систем бухгалтерського обліку і

внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ; перевірка дотримання основних облікових принципів по ПДВ; перевірка по суті записів на рахунках бухгалтерського обліку з ПДВ тощо.

Такий підхід є свідченням еkleктичного розуміння систем інформації, в даному випадку, з ПДВ, коли в програмі аудиту декларується «податковий підхід», а в джерелах інформації аудиту та методичних прийомах переважає «бухгалтерський підхід». Практика перевірки податків свідчить, що найбільший ефект дає комбінаційний підхід з переважанням «податкового підходу». Останній виступає першоосновою інформації про задекларовані суми податків (зборів), а «бухгалтерський підхід» – додатковим засобом контролю. Без першого не існує другого. В цьому є певна аксіома напряду перевірок податків, зборів, внесків.

ПРОЦЕДУРИ КОНТРОЛЮ

Однією з важливих складових оцінки внутрішнього контролю є анкетування процедур внутрішнього контролю. В анкетах доцільно питання ставити так, щоби була можливість однозначної відповіді – «так» чи «ні». Структурно схема анкети внутрішнього контролю по операціях на поточних рахунках підприємства (табл.).

Після отримання загальної оцінки стану внутрішнього контролю платника податку, аудитор пропонується розпочати аналіз складових (елементів) конструкції такого контролю. Уяву про системи бухгалтерського фінансового і податкового обліку аудитор одержує в результаті: знайомства з підприємством на етапі підготовки аудиту; первісної оцінки їх ефективності при оцінці рівня аудиторського ризику на різних етапах аудиту – при плануванні аудиту, підтвердження первісної оцінки при здійсненні тестів контролю і на етапі виконання аудиторських процедур по суті.

Таблиця

СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНА СХЕМА «АНКЕТА ПРОЦЕДУР ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА ПОТОЧНИМИ РАХУНКАМИ ПІДПРИЄМСТВА»

Складено _____
Виконавець, дата

Перевірено _____
Виконавець, дата

Процеси	Питання	Відповідь	
Санкціонування	Чи тільки керівник має право підпису платіжних документів ?	Так	
	Чи усі платіжні доручення підписані керівником ?		Ні
Розподіл обов'язків	Чи розподілені обов'язки з заповнення банківських документів та обробки банківських виписок ?	Так	
	Чи розподілені обов'язки з обліку банківських операцій та обліку розрахунків з контрагентами, з бюджетом ?	Так	
Документування і запис	Чи автоматично здійснюється нумерація банківських документів на підприємстві ?	Так	
	Чи застосовується програма «Клієнт-банк» ?		Ні
	Чи додаються до виписок банків усі необхідні документи ?		Ні
	Чи підписані реєстри обліку виконавцями та головним бухгалтером ?	Так	
	Чи в повному обсязі дані виписок банків відображені у реєстрах бухгалтерського обліку за кореспондуючими рахунками ?	Так	
Контрольні процедури	Чи не було втрат документів або реєстрів обліку ?		Ні
	Чи здійснюються у встановленому порядку вивірка даних підприємства та банків щодо залишків на рахунках ?	Так	

* Складено автором.

Досліджено, що характер, часові рамки й обсяг процедур, виконуваних аудитором з метою розуміння систем бухгалтерського фінансового та податкового обліку, змінюються залежно від багатьох чинників, у тому числі від:

– структури, обсягу, характеру діяльності, терито-

ріального розташування підрозділів особи— платника податків; ефективності його комп'ютерної системи;

- застосовуваних засобів внутрішнього контролю;
- форми й змісту документування конкретних засобів внутрішнього контролю;

– аудиторської оцінки невід’ємного ризику [1, 3, 6, 9].

Розуміння аудитором систем фінансового і податкового обліку, яке є важливим для аудиторської перевірки, як справедливо зазначають автори М. Войнарченко, Г. Пухальська, В. Савченко, Л. Тарута, здобувається на основі попереднього досвіду роботи аудитора й доповнюється: запитами до представників керівництва; вивченням документів і записів, створених у рамках систем бухгалтерського і податкового обліку; спостереженням за діяльністю важливими операціями підрозділів підприємства; спостереженням за здійсненням комп’ютерної обробки документів; спостереженням за порядком підготовки декларацій посадовою особою платника податку [2, 9, 11].

Аудиторів, на наш погляд, необхідно отримати такий рівень розуміння систем обліку, який є достатнім, щоб визначити: основні групи й типи операцій, здійснюваних платником податків, які мають відображатися в податковому обліку; способи ініціювання та санкціонування таких операцій; способи систематизації первинних документів; способи ведення реєстрів фінансового і податкового обліку; порядок та якість записів в реєстрах (таблицях) податкового обліку; відповідність інформації реєстрів обліку даним декларацій.

Система податкового обліку може вважатися ефективною, якщо в ході фіксації господарських операцій як в податковому, так і в фінансовому обліку одночасно виконуються такі вимоги: операції в обліку правильно відбивають період їх здійснення; операції в обліку зафіксовані у достовірних сумах; операції методично правильно до діючих законодавчих актів і облікової політики відображені в реєстрах податкового і фінансового обліку; зафіксовані особливості операцій, що мають істотне значення для оподаткування (наприклад, при застосуванні пільг); обмежена можливість зловживань (наприклад, підприємство не застосовує схеми ухилення від оподаткування) [10, с. 39].

Враховуючі новації, окремому аналізу піддається інформація про застосування механізму податкових різниць з податку на прибуток відповідно до вимог ПКУ та нормативних актів Мінфіну України. Аудитор визначає достатність, дієвість та ефективність

цього механізму для формування показників декларації [5, с. 239].

Окремо вивчаються *схеми мінімізації та оптимізації оподаткування*, їхнє відображення в податковому обліку. Таку інформацію аудитор отримує самостійно або за допомогою посадових осіб підприємства. Оскільки незалежний аудитор, як правило, викликає довіру у платника податків—замовника послуг, йому стають відомими «потаємні» схеми та прийоми оподаткування на конкретному підприємстві, які ведуть до зменшення податкового навантаження. Дослідження свідчать, що, як це не парадоксально, на практиці такі схеми існують поряд зі зразково поставленим обліком. Проблема часто полягає в трактуванні нюансів норм оподаткування в конкретних умовах діяльності платника, що спричиняє можливість оптимізації податків. Проте за певних умов орган ДПС може визнати такі дії платника податку як ухилення від оподаткування.

Аудитор може прийняти або не прийняти застосовані схеми оптимізації оподаткування як законні. У разі їх несприйняття аудитор визначає ступень викривлень показників податкового обліку і декларацій. В даному випадку показники обліку є вторинними порівняно з прийнятими рішеннями керівництвом платника податку щодо застосування схеми мінімізації/оптимізації. Примат управлінського рішення є вирішальним чинником для оцінки якості облікової системи та здатності її до перекручень в результаті дій оптимізації мінімізації.

З іншого боку, існують реальні ситуації, коли помилки в облікових записах без відповідної на то санкції управлінського (вищого) управлінського персоналу спричиняють перекручення показників податкової звітності і видають за прийом оптимізації. Такі дії можна назвати як прийоми «самодіяльності» бухгалтерського персоналу. Помилки трапляються в результаті недбалості або незнання законодавчих норм виконавцями облікових робіт (бухгалтерами, іншими відповідальними особами).

У варіанті сприйняття аудитором рішення платника щодо оптимізації як законного, показники податкового обліку такого платника вважаються вільними від перекручень і як такі, що містять коректну інформацію про базу оподаткування та суму податку.

У разі виявлення аудитором схем мінімізації, які побудовані на порушенні норм чинного законодавства, і аудитор чітко висловлює свою думку з цього приводу, показники податкового обліку такого платника вважаються перекрученими. Наприклад, умовно, на металургійному заводі при наявності незвершеного виробництва за технологічною ознакою суми собівартості виробництва за перший квартал звітного року в повному розмірі 1 000 000 грн списують одразу на собівартість реалізації і, відповідно, на фінансовий результат діяльності. При цьому наявним є залишок незавершеного виробництва на рахунку 23, який списано у зменшення доходу і, відповідно, прибутку підприємства.

У даному випадку, скоріш за все, йдеться про факт ухилення від оподаткування податком на прибуток на суму незавершеного виробництва. Тому на етапі досліджень і завершальному етапі аудитор визначає рівень суттєвості таких перекручень.

Визначення рівня суттєвості перекручень у звітності. Суттєвість доцільно виражати у відсотках або коефіцієнтах. До чисельника слід віднести дві складові: суму перекручень (помилки) та можливий розмір штрафних санкцій. До знаменника – базовий показник. Результат ділення надає розмір суттєвості помилки. Зокрема, для податку на прибуток базовим показником доцільно обрати суму оподаткованого доходу (рядок 01 декларації); для ПДВ – загальну суму податкового зобов'язання, що відображається у підсумку розділу I декларації з ПДВ; для інших податків і зборів – величину об'єкта оподаткування кожним податком (збором).

У нашому прикладі сума незавершеного виробництва в 1 000 000 грн при ставці податку на прибуток 18 % призвела до заниження суми податкового зобов'язання з податку на прибуток за звітний період (перший квартал) у розмірі 180 тис.грн (1 000 000 · 0,18). Підприємство мало позитивний результат у декларації за цей квартал. Зазначена сума не була сплачена до бюджету. За розрахунком сума штрафних (фінансових) санкцій з урахуванням пені на дату сплати зобов'язання становить умовно 13 тис.грн. Отже, загальна сума втрат платника у звітному періоді після застосування штрафної санкції дорівнює 203 (190 + 13) тис.грн. При значенні суми оподаткованого доходу за рік у 20 000 тис. грн відсоток

суттєвості становить 1,01 %.

Отже, в *процедурах аудиторської перевірки* податків рівень суттєвості слід розраховувати в два етапи:

– планування – аудитор намагається оцінити ризик не виявлення помилок та перекручень даних фінансового та податкового обліку щодо оподаткованих операцій;

– дослідження – відповідно до оцінених ризиків можливо застосування штрафних санкцій до платника з боку податкового органу, аудитор приймає рішення щодо суттєвості виявлених сум відхилень. Під суттєвістю в даному випадку слід розуміти ступінь впливу величини втрат платника податку від застосування санкції на доходи/прибуток підприємства.

На практиці існують чинники, які ускладнюють аудиторську оцінку відхилень від законодавчих норм, а саме:

- 1) за багатьма позиціями оподаткування відсутня чітка нормативна база;
- 2) окремі позиції законодавства є предметом дискусій в середовищі фахівців;
- 3) з часом змінюється трактування податковим органом однієї і тієї самої норми закону;
- 4) відсутність або несталість судових рішень з окремих спірних питань оподаткування. Зазначені чинники аудитор бере до уваги при аналізі кожного конкретного випадку помилок у системі інформації платника податку.

Пропонується помилки в обліку та звітності аудитор трактувати як відхилення від законодавчих норм оподаткування, які виражені в конкретній сумі податку. Помилки — процес двосторонній, тому вони можуть спричинити як недоврахування, так і зайве нарахування податку. Виходячи із законодавчих вимог перша група помилок (недоврахування) є небезпечною, оскільки пов'язана із можливими санкціями з боку ДПС. Тому аудитор має застерегти платника податку від загрози можливого застосування штрафних санкцій. За другою групою помилок (зайве нарахування) аудитор готує пропозиції (меморандум) замовнику. Сума зайвих нарахувань податків може трактуватися як резерв оподаткування. Проте рішення про використання пропозицій аудитора приймається безпосередньо платником-замовником.

Оцінка системи обліку замовника аудитором пов'язана зворотно пропорційна із оцінкою якості аудиту з боку замовника. Якщо при традиційному аудиті фінансової звітності замовник практично не впливає на якість аудиту (це заборонено стандартами аудиту), не надає йому оцінки², то аудитору податкових декларацій притаманно, навпроти, підвищений ступінь відповідальності аудитора за результати перевірки і можливість штрафних санкцій за неякісну перевірку. Такі обставини спонукають аудитора встановлювати тісний контакт з посадовими особами платника податку для з'ясування повноти і достовірності даних податкового обліку, наявності «підводних каменів» тощо.

Досліджено, що при цьому під санкцію фіскальної служби може потрапити рішення платника податку як результат: слідування рекомендаціям аудитора; самостійної позиції; не виявленої під час аудиту помилки (аудитор припустився помилки).

Відповідальність аудитора за наслідки кожного з варіантів подій бажано прописати в угоді на аудиторську перевірку із зазначенням рівня матеріальної (фінансової) відповідальності аудитора у разі застосування санкцій до замовника з вини аудитора, наприклад, у відсотках до суми гонорару аудитора.

Порядок підготовки податкової звітності оцінюється за такими показниками як: вчасність складання і надання декларацій до податкового органу; якість показників декларації та додатків до неї. Частково такі показники формуються через відсутність зауважень з боку податкового органу при камеральних та виїзних перевірках. Проте основна інформація про якість податкової звітності формується за підсумками комплексних або тематичних перевірок з боку ДФС та власне аудиторського дослідження.

СЕРЕДОВИЩЕ КОНТРОЛЮ

Відносно середовища контролю в МСА наголошується на двох аспектах: чи підтримується на підприємстві культура чесності й етичної поведінки персоналу та керівного складу; чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю.

²Проте це не забороняє і не виключає його права на оскарження результатів аудиту до Аудиторської палати України.

Відносно аудиту податків ці аспекти є надзвичайно актуальними, оскільки дотримання чесності й етичної поведінки управлінського персоналу підприємства сприяє найкращому виконанню податкового обов'язку.

Крім етичних моментів важливо, з'ясувати рівень компетентності персоналу. В літературних джерелах до персоналу виставляється вимога щодо довіри йому з позицій професійного підходу. Якщо персонал не відповідатиме вимогам професійності, вся система контролю може бути неефективною, навіть якщо інші складові системи будуть правильно організовані. Права й обов'язки кожного співробітника повинні бути чітко сформульовані в посадових інструкціях. Особливу увагу в них слід приділити формулюванням функцій щодо ведення податкового обліку, оскільки в посадових інструкціях або взагалі вони не згадуються, або недостатньо повно описані.

Поділ відповідних обов'язків є необхідним для запобігання зловживань і розкрадань, а також для виявлення випадкових помилок. Практика свідчить: якщо одна та сама людина проводить господарську операцію й відображує її в обліку або виконує всі облікові функції, починаючи від складання первинних документів і закінчуючи складанням балансу й декларацій, зростає ймовірність того, що помилка не буде виявлена. Така ситуація більш є характерною для малих підприємств.

Аудитор повинен розуміти, які бізнес-ризики є характерними для підприємства, їх значущість, ймовірність їх виникнення. Зазначені компоненти є важливими для аудиту фінансової звітності. Водночас, бізнес-ризики, як досліджено, мають значно менший вплив на податкову звітність. Це пов'язано з тим, що правила складання такої звітності, на відміну від фінансової звітності, є більш визначеними (детермінованими) і ґрунтуються на нормах ПКУ, які не припускають множинного трактування або застосування іншого правила оподаткування.

З іншого боку, в Україні ще мають місце факти ухиляння від нарахувань податків. Такі аспекти бізнес-процесу також є певною ознакою ризиків. Проте вони мають іншу природу — свідому дію керівництва платника податку. Цей характер ризику також слід брати до уваги під час перевірки системи оподаткування.

Зважаючи на сучасний стан технічного забезпечення контролю, актуальним аспектом виступає *оцінка інформаційної системи*. У пп. 18 і 19 МСА 315 акцентується увага на впливі процедур інформаційних технологій (ІТ) на показники фінансової звітності. Для податкової звітності умови ІТ, їх вплив на показники також є актуальними. Тому доречним буде включення цього питання до анкетування системи внутрішнього контролю платника податків.

Суттєвим є те, що заходи контролю виступають основою достовірності звітних даних. Тому аудитор має отримати розуміння таких заходів на підприємстві. Це можуть бути системні або разові інвентаризації активів та зобов'язань, звірки взаєморозрахунків контрагентів тощо. До контрольного заходу ми б віднесли також факт перевірки показників декларацій податковим органом та службою внутрішнього аудиту (контролю, моніторингу). Важливим є з'ясування впливу таких заходів на достовірність показників податкових декларацій. Вони сприяють посиленню їх достовірності і аудитор має врахувати такі чинники під час виставлення оцінки системі внутрішнього контролю підприємства.

ПРАКТИЧНІ ДІЇ КЕРІВНИЦТВА З ПІДТРИМКИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Одним із заходів таких дій виступає *функціонування служби внутрішнього аудиту*. Відповідно до МСА 315 така служба є суттєвим чинником якості контрольних функцій, здійснюваних платником податків, спираючись на внутрішні ресурси. Аудиторів рекомендується ознайомитися з положенням про службу внутрішнього аудиту (контролю, моніторингу) і фактично виконуваними функціями такого підрозділу шляхом аналізу звітів підрозділу про виконану роботу. В багатьох випадках в практиці відділи внутрішнього аудиту не перевіряють операції оподаткування або проводять їх та не складають звіти про таку роботу. У таких випадках ступень довіри аудитора до системи внутрішнього контролю підприємства знижується.

Досліджено, що в окремих підприємствах контрольні служби «маскують» під іншими назвами, наприклад, моніторингу, виробничого контролю тощо. Такі рішення керівництва пояснюються їх небажанням надавати матеріали перевірок внутрішніх контролерів податковим інспекторам. Проте незалежному аудитору такі матеріали, як правило, надаються,

що підвищує якість перевірок.

Особливості внутрішнього контролю проявляються у тих підприємств, які передають частину облікових і контрольних функцій на обслуговування іншою організацією. За таких умов слід керуватися МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги» (видання 2010 р.). Цей МСА розглядає відповідальність аудитора у випадках, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги сторонніх організацій [6]. В МСА 402 наведені приклади щодо надання послуги з дотримання податкового законодавства (податковий консалтинг) або контролю за зберіганням активів. До цього можна додати послуги з аутсорсингу. Послуги, що надає стороння організація, є частиною інформаційної системи користувача—замовника аудиту.

Однією з вимог цього МСА є розуміння аудитором сутності послуг, що надаються сторонніми організаціями. Зокрема, згідно з п. 11 МСА 402 аудитор повинен визначити ступінь впливу на доречні для аудиту заходи внутрішнього контролю користувача. При цьому в п. 16—17 цього МСА рекомендується застосовувати відповідні тести заходів внутрішнього контролю [6].

По завершенні підготовчого періоду аудитору пропонується резюмувати позитивні та негативні чинники, які впливають на якість системи внутрішнього контролю. Таку оцінку доцільно давати по кожному податку (збору) та в цілому по системі оподаткування. Узагальнююча оцінка може бути простою або складною. В першому варіанті вона може бути представлена характеристиками типу «ефективна», «не ефективна». В другому варіанті ефективність може бути виражена в балах. Кожен аудитор обирає той варіант оцінки, який вважає більш обґрунтованим та доречним [4, с. 48].

Таким чином, процес оцінки системи внутрішнього контролю слугує важливими чинниками створення надійної конструкції аудиту оподаткування, підвищують його якісні характеристики. Аналогічні прийоми оцінки можуть використовувати також контролери державної фіскальної служби України під час перевірки оподаткування підприємств і організацій. Проте, такі контролери керуються відомчими, а не загально прийнятими методиками, і тому такі перевірки не можуть вважатися аудитом чи аудиторською послугою.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідження дало змогу виявити особливості і переваги нового підходу до оцінки системи внутрішнього контролю в процесі аудиту податків, які полягають у наступному:

1. Процедури вивчення і оцінки системи внутрішнього контролю є обов'язковими при проведенні аудиту незалежно від характеристики клієнта та виду аудиторських послуг.

2. В методичному аспекті така система може включати в себе такі елементи оцінки: система бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності; система податкового обліку (податкових розрахунків) та податкової звітності; контрольне середовище; процедури контролю; практичні дії керівництва платника податку, які спрямовані на встановлення й підтримку системи внутрішнього контролю (організація підрозділу внутрішнього аудиту тощо).

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Аудит* оподаткування підприємств: навч. посіб. / О.А. Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О.А. Петрик; передм. Т.І. Ефименко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
2. *Войнаренко М. П.* Податковий облік і аудит / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. – К.: ВЦ «Академія», 2009. – С. 241.
3. *Лабынцев Н.* Специфика налогового аудита / Н. Лабынцев, И. Кислая // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 22–25.
4. *Малишкін О. І.* Методологічні аспекти сучасного аудиту податків / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 1. – С. 46–50.
5. *Малишкін О. І.* Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / О. І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
6. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг:* Видання 2010 року. – Ч. I / пер. з англ. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 841 с.
7. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості.* Видання 2012 року. – Ч. II / пер. з англ. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. – 341 с.
8. *Налоговый учет и аудит: состояние и развитие:* монография / под. ред. проф. Н.Т. Лабынцева. – Ростов н/Д, 2010. – 259 с.
9. *Савченко В.Я.* Аудит: навч. посіб. / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2005. – 322 с.
10. *Свідерський Д.* Організація аудиту звітності з податку на додану вартість / Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 39–47.
11. *Таратута Л. В.* Методика аудиту розрахунків податку на прибуток / Сталий розвиток економіки / Л.В. Таратута, І.С. Двуреченська // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – С. 166–173.

Предложено распространить приемы оценки системы внутреннего контроля, которые приняты при аудите финансовой отчетности, на аудит налогов для предприятий-налогоплательщиков, с учетом особенностей последнего. Разработаны приемы осуществления такого вида аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудит, аудит налогов, внутренний контроль, процедуры аудита, система внутреннего контроля.

Proposed to extend techniques assessment of internal control that are taken in an audit of financial statements, audit taxes for businesses, taxpayers, having regard to the latter. Developed methods of implementation of this type of auditorskih services.

Keywords: audit, taxes auditing, internal control, audit protsedures, system internal control.