

УДК 330.657

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТАХ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,
аудитор, доктор екон. наук,
професор (Київ)

ОЛЕНА ЦЕПІЛОВА,
канд. екон. наук, доцент
(Москва)

У статті аналізується новий концептуальний напрям розвитку податкового контролю - внутрішній податковий контроль, який організовується в господарюючих суб'єктах. Уточнено дефініції: внутрішній контроль, внутрішній податковий контроль і державний податковий контроль; визначені елементи і цілі функціонування системи внутрішнього податкового контролю. Зроблено висновок про те, що успішна реалізація фіскальної політики держави в сучасних умовах неможлива без наявності у платника податків ефективної системи внутрішнього податкового контролю.

Ключові слова: податковий контроль, внутрішній контроль, внутрішній податковий контроль, система внутрішнього податкового контролю, податковий моніторинг,

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Згідно з Міжнародними професійними стандартами внутрішнього аудиту внутрішній контроль виступає істотним чинником оцінки якості контрольних функцій, здійснюваних господарюючими суб'єктами, спираючись на внутрішні ресурси [9]. Оскільки в систему внутрішнього контролю (СВК) входить проведення контрольних заходів за податковими зобов'язаннями, то логічним є виділення складовою частиною в ньому внутрішнього податкового контролю. Аналіз ускладнюється тим, що внутрішній податковий контроль взаємопов'язаний із зовнішнім (державним) контролем, особливо у зв'язку з введенням в і РФ, і в Україні його нової форми – податкового моніторингу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ З ТЕМИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Питання внутрішнього податкового контролю активно досліджуються російськими авторами А.Б. Висоцькою, М.А. Гостевою, Ю.Г. Мішучковою, Е.В. Поролло та ін. В українських джерелах даній темі приділяється мало уваги. Переважно розглядаються питання внутрішнього і зовнішнього податкового контролю в сукупності по окремих податках. Зокрема, контроль інформації з податку на прибуток висвітлюється у статтях С.В. Кучера, Л.В. Таратути, І.С. Двуреченської, Т.В. Фоміна, С.В. Шевчука. У

той же час, в роботах більшості авторів відсутній комплексний підхід до податкового контролю саме на внутрішньогосподарському рівні.

Такий дисбаланс можна пояснити тим, що в Російській Федерації необхідність внутрішнього контролю закріплена у законі про бухгалтерський облік [14]. У той же час, норми українського законодавства таких вимог не містять. Отже, в Росії внутрішній контроль суб'єкта господарювання прописаний зверху. В Україні підприємства займаються ним на власний розсуд, що відповідає практиці країн ЄС і є необтяжливим для бізнесу. Виключення стосується банківської, страхової та бюджетної сфер, про що йдеться нижче.

Мета статті – обґрунтування сутності та місця внутрішнього податкового контролю в системі контрольних заходів підприємств-платників податків та розробка процедур його здійснення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

ЗАКОНОДАВЧЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Україна. Для банківського сектора характерним є 100-відсоткове охоплення внутрішнім контролем, що обумовлено вимогами ст. 71 закону України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121. Також обов'язковим для банків є зовнішній

аудит річної фінансової звітності (ст. 9). Аналогічні законодавчі вимоги до внутрішнього контролю (аудиту) закріплені в бюджетній сфері. Зокрема, на рівні міністерств і відомств ревізійні служби з 2010 р отримали статус відділів внутрішнього аудиту. Відбулася не тільки зміна вивіски, а й змінилися підходи до перевірок і контрольних дій. За даними спеціального соціологічного опитування, проведеного в Україні на початку 2014 року групою експертів під егідою Міжнародної фінансової корпорації (МФК), внутрішній контроль як система, здійснюється у 39% опитаних компаній. При цьому, відповідальним за функціонування і моніторинг системи внутрішнього контролю у 54% респондентів виступає фінансовий відділ компанії [13].

Росія. З метою впорядкованого і ефективного ведення господарської діяльності та забезпечення збереження активів, запобігання викривлення інформації, необхідність системи внутрішнього контролю підкріплена законодавчо. Починаючи з 2013 року відповідно до ст. 19 «Внутрішній контроль» Федерального закону № 402-ФЗ від 06.12.2011 г. «Про бухгалтерський облік» економічний суб'єкт зобов'язаний організувати та здійснювати внутрішній контроль здійснюваних фактів господарського життя. Якщо ж його бухгалтерська (фінансова) звітність підлягає обов'язковому аудиту, то він зобов'язаний організувати та здійснювати внутрішній контроль ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської (фінансової) звітності. При цьому виключень для малих суб'єктів підприємства не зроблено.

Російське законодавство висуває особливі вимоги до внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в банківській, страховій та бюджетній сферах, визначаючи роль, завдання, права, обов'язки та повноваження внутрішніх аудиторів і контролерів. У той же час, централізоване нормативне регулювання (інструкції, положення) в цій сфері відсутня, і кожна організація має право самостійно визначати склад і цілі суб'єктів системи внутрішнього контролю. Винятком з цього правила в російській господарській практиці є тільки діяльність банків, для яких питання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту централізовано регулюється єдиною федеральним органом – Центральним банком РФ.

У порівнянні з іншими секторами економіки сучасне банківське законодавство РФ у цій частині має

найбільш розвинену нормативно-правову базу. Це обумовлено тим, що при її розробці враховувалися міжнародні норми і правила у сфері банківського регулювання і нагляду. Так, зокрема, при створенні Положення № 242-П «Про організацію внутрішнього контролю в кредитних організаціях і банківських групах» були враховані принципи організації внутрішнього контролю, рекомендовані Базельським комітетом з банківського нагляду, які, в свою чергу, засновані на моделі COSO. Були враховані також вимоги професійних стандартів внутрішнього аудиту, розроблених міжнародною організацією - Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА). Однак зазначене Положення має недоліки, наприклад, до кінця не розділені поняття «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит» – у Положенні ці поняття підміняються, що і є причиною появи на практиці плутанини як в організації роботи цих служб, так і в методиках перевірок і контрольних заходів.

У державному секторі російської економіки законодавчу базу для розвитку систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту складають: стаття 270.1 «Внутрішній фінансовий аудит» Бюджетного кодексу РФ (введена в дію з 1 січня 2008 р.); Федеральний закон від 5 квітня 2013 № 41-ФЗ «Про Рахункову палату Російської Федерації», в якому однією з її функцій є «перевірка та аналіз ефективності внутрішнього аудиту, здійснюваного в об'єктах зовнішнього державного аудиту (контролю)».

У російському недержавному секторі система внутрішнього контролю (СВК) в останні роки також активно формується. Так, за результатами опитування, проведеного російським філіалом Інституту внутрішніх аудиторів і російським відділенням Асоціації аудиту та контролю інформаційних систем (ISACA) [1], 87% з понад 100% опитаних великих російських компаній проводять внутрішні перевірки, а 7% планують ввести практику внутрішнього аудиту в своїх компаніях в найближчому майбутньому.

СФЕРА ОХОПЛЕННЯ І ФУНКЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Для розкриття поняття «внутрішній податковий контроль» необхідно відштовхнутися не тільки від проблематики внутрішнього контролю, а й від визначення податкового контролю, яке дано в податкових кодексах України та Росії (табл. 1). Спільним для законодавства є те, що такий контроль мають проводити лише державний податковий орган.

ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ (НА ДЕРЖАВНОМУ РІВНІ)

Україна	Російська Федерація
Податковий контроль – система заходів, що застосовується органами контролю з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасної оплати податків і зборів а також дотримання законодавства з питань обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи (ст. 61 ПК України).	Податковий контроль – діяльність уповноважених органів з контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами і платниками зборів законодавства про податки і збори в порядку, встановленому Кодексом (ст. 82 ПК РФ).

В результаті аналізу нормативних документів і власної аудиторської практики нами виявлено, що внутрішній податковий контроль (ВПК) входить складовою частиною в систему внутрішнього контролю (СВК).

Відзначимо, що в Україні робляться спроби передати частину контрольної роботи з дотримання податкового законодавства на аудиторські компанії. Так, у 2011 р було підписано меморандум між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою про взаємодію. У реалізацію цього рішення були розроблені методичні матеріали, в тому числі і формат звіту аудитора [11]. Однак, положення меморандуму досі не реалізовані в практиці.

Світова практика податкового адміністрування ґрунтується на іншому підході до податкового контролю, який не обмежується лише державним рівнем (макрорівень). Важливою складовою системи податкового контролю держави виступає внутрішньофірмовий податковий контроль, тобто система внутрішнього податкового контролю господарюючих суб'єктів (мікрорівень). В першу чергу, це характерно для великих компаній.

Саме стимулювання заходів щодо постановки або вдосконалення системи внутрішнього податкового контролю (на мікрорівні) може в значній мірі впливати на підвищення ефективності роботи системи податкового контролю на державному рівні (на макрорівні) в цілому. Внутрішній податковий контроль служить одним з інструментів зниження ризику виникнення помилок при розрахунку податкових зобов'язань, а також зайвих витрат у вигляді штрафних санкцій та пені за порушення законодавства при обчисленні податків [8].

З позицій корпоративних фінансів ми розглядаємо внутрішній податковий контроль як складову частину внутрішнього фінансового контролю, як особливий вид діяльності внутрішньої контрольної

ревізійної служби (відділу внутрішнього аудиту), і (або) працівників бухгалтерії та економічних відділів господарюючого суб'єкта, з моніторингу та випереджає перевірки своєчасності, правильності та повноти обчислення та перерахування податків, достовірності податкової звітності. Результатом такої діяльності є не тільки забезпечення виконання норм податкового законодавства, а й виявлення резервів зниження податкових платежів і мінімізація податкових ризиків [15; 16].

На аналогічних позиціях стоять українські автори – Г. Давидов, О.Петрік, Ю. Редько [2]. Російські автори роблять акцент на такий функції, як виконання податкових зобов'язань перед державою. Так, М. Гостева визначає внутрішній податковий контроль як систему «ініціативного, попереджувального контролю, організованого і проведеного господарюючим суб'єктом з метою перевірки правильності і своєчасності виконання податкових зобов'язань перед державою» [4]. Однак, на наш погляд, необхідно істотно уточнення – основною метою функціонування системи внутрішнього податкового контролю господарюючого суб'єкта має бути зниження податкових ризиків і податкових втрат, тобто державні інтереси відходить на другий план. І це природно, оскільки сам суб'єкт господарювання проводить такий контроль в своїх інтересах.

Відповідно, актуальними виступають наступні завдання внутрішнього податкового контролю:

- ідентифікація та документування податкових ризиків і розробка відповідних контрольних заходів;
- проведення регулярного та системного аналізу впливу змін внутрішньої зовнішньої і середовища (в тому числі змін податкового законодавства);
- регулярне здійснення актуалізації, тестування та сертифікації контрольних процедур;
- регулярний моніторинг зауважень і статусу заходів щодо їх усунення.

**ПРОЦЕДУРИ ВНУТРІШНЬОГО
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

Кожна процедура податкового контролю повинна задовольняти вимогам:

- до розкриття ризиків і покриття їх контрольними заходами;
- до функціонального і крос-функціонального по-годження;
- до безпосередніх учасників і відповідальних виконавців;
- до вибору і регулярному моніторингу ключових показників виконання процедур [10].

Системну вибірку перевірку виконання описаних процедур здійснюють як безпосередні учасники (відповідальні за процедурою) і функціональні керівники (відповідальні по процесу), так і внутрішній і зовнішній аудит з метою виявлення зауважень та призначення відповідальних за виправлення. Регулярно здійснюється моніторинг характеру виявлених зауважень, динаміка їх усунення, визначаються «вузлові місця», подаються певні рекомендації функціональним керівникам та податковим менеджерам.

Для оцінки ефективності застосовуваних процедур доцільно використовувати певні критерії (показники). Наша практика проведення аудиту показала, що до таких доцільно віднести наступні коефіцієнти.

1. Коефіцієнт виявлених порушень: сума знову виявлених порушень (Нп) до суми виправлених порушень (Вп):

$$K1 = Нп / Вп \quad (1);$$

2. Коефіцієнт виявлених ризиків: сума виявлених ризиків від внутрішніх джерел (штатні співробітники), (Рв) до суми ризиків від зовнішніх джерел (у тому числі і претензії податкових органів), (Рз):

$$K2 = Рв / Рз \quad (2);$$

3. Коефіцієнт виграних податкових спорів: суми виграних податкових спорів (Впс) до суми претензії за рішенням податкового органу (Ппо):

$$K3 = Впс / Ппо \quad (3).$$

У сукупності три коефіцієнти ($K1 + K2 + K3$) дають певну функцію. Якщо значення функції і, відповідно, кожного з коефіцієнтів є позитивним за певний звітний період, значить служба внутрішнього контролю працює ефективно, якщо негативні – навпаки. Важливо також дослідити ці коефіцієнти і функцію в цілому в динаміці за кілька років. Якщо

динаміка показників не поліпшується, значить, цілі не досягнуті і треба повернутися з більш детальним аналізом до опису ризиків і контрольних точок, як на рівні всієї функції, так і на рівні окремих процедур.

Необхідно здійснювати не тільки моніторинг ключових показників виконання (не виконання) процедур по конкретному процесу (функція задача, процедура), але і робити перехресні порівняння ключових показників виконання процедур, оскільки процедури в практиці перевірок взаємопов'язані.

У якості одного із засобів процедур контролю компанії можуть використовуватися різні форми аналітичних відомостей – групувальні, порівняльні відомості, звіти, бухгалтерські довідки і т.д. У практиці вони отримали назву робочих документів аудитора (далі - РДА).

У практиці аудиторських перевірок як зовнішнього, так і внутрішнього характеру, доцільно враховувати вимоги профільних Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Так згідно МСА 230 «Документація» до РДА пред'являються такі вимоги: форма, зміст, обсяг документації; документи про характерні ознаки конкретних статей або розділів, які перевіряються; документування відхилень від основних принципів та ін. У контексті перевірок податків остання вимога може бути трансформовано в дотримання норм податкового законодавства.

У практиці аудиту в Україні застосовують різні форми РДА. Перелік форм не є затвердженим і виступає як продукт творчості аудиторів-практиків. Наприклад, щодо ПДВ він включає такі контрольні документи: відомість порівнянь податкових доходів і бази оподаткування ПДВ; аналіз даних ПДВ (окремо за податковими зобов'язаннями та податковим кредитом (це аналог податкових відрахувань по ПДВ в російській практиці)); аналітична таблиця відхилень сум ПДВ; інформація про ПДВ у реєстрах бухгалтерського обліку та реєстрах податкового обліку; порівняльна таблиця даних декларацій з ПДВ і результатів аудиторської перевірки [7]. Нижче наводиться одна з форм РДА, яка застосовується в практиці українських аудиторів в частині перевірки операцій з ПДВ (табл. 2).

Призначення даної форми РДА – укрупнення результатів перевірки аудитора для підготовки висновку (звіту) і подання його замовнику.

**ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ ДАНИХ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПДВ
І РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ, грн (умовний приклад)¹**

Показник		Місяць			Всього за квартал
		01	02	03	
Податкові зобов'язання	За даними підприємства	10 000	16 000	24 000	40 000
	За даними перевірки	11 600	16 000	18 000	45 600
Відхилення (+, -)		- 1600	-	+ 6000	+ 4400
Податковий кредит	За даними підприємства	7000	12 000	18 000	37 000
	За даними перевірки	6400	12000	17 300	35 700
Відхилення (+, -)		+ 600	-	+ 700	+ 1300
До сплати	За даними підприємства	3000	4000	6000	-
	За даними перевірки	5200	4000	700	-
Відхилення (+, -)		- 2200	-	+5300	-

Виконавець _____

Перевірив _____

¹ Складено Малишкіним О.І.

**РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО ПОДАТКОВОГО
КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ
ПОДАТКОВОГО МОНІТОРИНГУ**

Росія. Проведення контрольних заходів не повинно негативно впливати на господарську діяльність сумлінних платників податків, які прагнуть до захисту своїх економічних інтересів у податковій сфері [12]. Практика європейських країн показує, що найбільш ефективна взаємодія макро- і мікрорівнів системи податкового контролю здійснюється через систему горизонтального (податкового) моніторингу – систему розширеного інформаційної взаємодії з платниками податків, яка передбачає добровільне розкриття інформації податковому органу, попереднє узгодження правил складних господарських угод. Це знижує для обох сторін тягар і витрати наступного податкового контролю та сприяє досягненню взаємної довіри, розуміння і прозорості. Така форма державного податкового контролю з'явилася в Росії у грудні 2012 р., коли податкова служба Росії з метою інформаційного обміну підписало чотири пілотних угоди з чотирма найбільшими платниками податків – ВАТ «РусГідро», ВАТ «ІНТЕР РАО ЄЕС», ВАТ «Мобільні ТелеСистеми», Компанія «Ернст енд Янг (СНД) Б.В. ».

В цьому контексті логічними стали зміни до Федерального закону від 4 листопада 2014 № 348-ФЗ "Про внесення змін до частини першої Податкового кодексу Російської Федерації" про податковий моніторинг («розширену інформаційну взаємодію»). При

цьому термін «горизонтальний моніторинг» замінений поняттям «податковий моніторинг». Закон передбачає новий розділ 5.2 «Податковий контроль у формі податкового моніторингу». Основні положення розділу стосуються правового регулювання укладення угоди між податковим органом і підприємством (компанією) про розширену інформаційну взаємодію, про порядок здійснення податкового моніторингу, про направлення платнику податків мотивованої думки податкового органу, а також проведення процедур взаємного узгодження.

В Україні кроком на шляху наближення податкового законодавства України до європейських стандартів стало впровадження в 2011 р. в порядку експерименту програми «Горизонтальний моніторинг» для великих платників податків, як сучасний сервіс для максимально задоволення обопільних інтересів податкової служби та платника податків.

Основними перевагами такої системи українські автори вважають [5, 6]:

- підвищення рівня довіри суспільства до податкової служби;
- мінімізацію втручання в поточну діяльність платників податків;
- суттєве зменшення зустрічних звірок платників податків;
- зменшення часу спілкування між посадовими особами платника податків та податковими органами;

– введення нових критеріїв (економічних і математичних) пошуку ризиків ведення бізнесу;

– вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків.

У міжнародній практиці в режимі горизонтального моніторингу податкові органи використовують результати роботи внутрішнього податкового контролю, зовнішніх аудиторів та консультантів для визначення достовірності податкової звітності. Це пояснюється тим, що вимоги до достовірності фінансової і податкової звітності та ефективності системи внутрішнього контролю, а також стандарти роботи зовнішніх і внутрішніх аудиторів в публічних компаніях є досить жорсткими. Тому довіра до результатів таких перевірок досить висока і вони можуть бути використані податковими органами у своїх цілях.

Наприклад, у Нідерландах, Німеччині, Австрії, Словенії податкові органи практично не запитують у компаній, що перевіряються в режимі горизонтального моніторингу, інформацію та первинну документацію за операціями. Замість цього вони перевіряють результати роботи системи внутрішнього податкового контролю компанії.

Разом з тим, слід мати на увазі, що статус зовнішнього і внутрішнього аудитора в контексті Кодексу етики аудитора забороняє йому передавати без згоди замовника будь-які матеріали перевірок третім особам, у тому числі, й державним органам. Тому податкові органи, як правило, отримують доступ не до всіх результатів роботи професійних експертів, а лише до їхніх офіційних звітів.

Наш власний аудиторський досвід вказує, що керівники вітчизняних компаній здебільше негативно ставляться до подібних новацій, оскільки значною є частка приховування об'єктів оподаткування і недовіра до фіскальної служби. Вихід з тупикової ситуації можливий за рахунок зменшення податного навантаження, спрощення розрахунків об'єктів оподаткування та інших заходів, коли приховати податок стає практично неможливим. Саме на це спрямовані зміни до ПК України, які набувають чинності з 2015 року.

РЕЗУЛЬТАТ ФУНКЦІЙ ВУТРИШНЬОГО ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Вивчення практики та законодавчої бази внутрішнього податкового контролю виявило такі пробле-

ми його організації (це характерно як для України, так і для Росії):

– відсутність законодавчих і нормативних актів, що регулюють проведення внутрішнього податкового контролю в небанківському (приватному господарському) секторі;

– відсутність інструктивних матеріалів, недостатність методичних матеріалів та посібників;

– перманентні зміни податкового законодавства.

Зазначені проблеми носять зовнішній характер. На сьогодні більш актуальним є пошук внутрішніх ресурсів компаній, бажання і мотивації їх менеджменту в організації внутрішнього податкового контролю. При наявності мотивацій процедури такого контролю можуть бути створені внутрішніми силами компаній з використанням комп'ютерної техніки з відповідним програмним забезпеченням.

Надійна система внутрішнього податкового контролю, в тому числі, за рахунок внутрішніх і зовнішніх аудиторських перевірок, дозволить виключити або хоча б мінімізувати помилки при розрахунку податкових зобов'язань перед бюджетом. Така система сприятиме впровадженню нової форми податкового контролю – податкового моніторингу, який почне діяти в Росії з 2015 р. Відзначимо, що такий підхід відповідає нормам податкового адміністрування в європейських країнах та директивам ЄС з податкових питань.

Результатом реалізації функцій сучасного внутрішнього податкового контролю передбачається досягнення:

– формування обґрунтованої бази оподаткування;

– повноти і обґрунтованості використання податкових пільг;

– виключенням з об'єктів оподаткування об'єктів (доходів, активів тощо), що не підлягають оподаткуванню;

– спрощення внутрішніх процедур податкового обліку;

– своєчасністю та повнотою виконання податкових зобов'язань перед бюджетами усіх рівнів.

В результаті місія внутрішнього податкового контролю полягає у сприянні господарюючому суб'єкту оптимізувати оподаткування, мінімізувати податкові ризики в рамках правового поля і виконати зобов'язання перед бюджетами.

ВИСНОВКИ

1. Основна місія внутрішнього податкового контролю – сприяння господарюючому суб'єкту оптимізувати оподаткування і мінімізувати податкові ризики в рамках правового поля.
2. У Російській Федерації необхідність внутрішнього контролю закріплена законодавчо. У теж час, українське законодавство таких вимог не містить.
3. Як російське, так і українське законодавство висуває специфічні вимоги до організації внутрішнього контролю в банківській, страховій та бюджетній сферах, визначаючи роль, завдання, права, обов'язки та повноваження внутрішніх аудиторів і контролерів.
4. Внутрішній податковий контроль служить одним з інструментів зниження ризику виникнення помилок при розрахунку податкових зобов'язань, а також зайвих витрат у вигляді штрафних санкцій та пені за порушення законодавства при обчисленні податків.
5. Результатом діяльності внутрішнього податкового контролю є не тільки забезпечення виконання норм податкового законодавства, а й виявлення резервів зниження податкових платежів і мінімізація податкових ризиків.
6. Для оцінки ефективності застосовуваних процедур доцільно використовувати певні критерії (показники) у вигляді коефіцієнтів: коефіцієнт виявлених порушень; коефіцієнт виявлених ризиків; коефіцієнт виграних податкових спорів.
7. Система внутрішнього податкового контролю сприятиме впровадженню нової форми податкового контролю у вигляді податкового моніторингу, як форми співпраці фіскального органу і великих платників податків.

ВИКОРИСТАНІ ДжЕРЕЛА

1. *Асоціація* аудита и контроля информационных систем: [сайт]. URL: <http://www.isgr.ru> (дата обращения: 28.11.2014).
2. *Аудит* оподаткування підприємств: уч. посіб. / О.А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько. – Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2012. – 352 с.
3. *Высотская А.Б.* Налоговое планирование в управлении финансовой деятельностью предприятия // *Налоги и налогообложение*. 2012. № 2. С. 8–12.
4. *Гостева М.А.* Налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля предприятия // *Финансовый директор*. 2008. № 3: [сайт]. URL: <http://www.fd.ru/topic/30491.html> (дата обращения: 29.11.2014).
5. *Кучер С.В.* Особливості Здійснення податкового контролю за нарахуванням та СПЛАТ податку на прибуток / С.В. Кучер // *Вісник ЖДТУ*. – 2011. № 2 (56). – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/24.pdf.
6. *Кучер С.В.* Бухгалтерський облік і Внутрішній контроль операцій з нарахування та сплата податку на прибуток: автореф. дис. на здобуття наук. ступенів канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С.В. Кучер. – Житомир, 2012. – 23 с.
7. *Малишкін О.І.* Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / А. Малишкін. – Київ: ЦУЛ, 2013. 376 с.
8. *Мамишев А.В.* Зовнішнє оцінювання системи внутрішнього управління і контролю бюджетної організації // *Фінансовий контроль*. 2010. №7. С. 43–45.
9. *Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту*: Видання 2013 / пер. з англ.: [сайт]. URL: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/ПА%20survey_2013.pdf (дата звернення: 30.11.2014).
10. *Нестеров Г.Г.,* Попонова Н.А., Терзиди А.В. *Налоговый контроль*. – М.: Эксмо, 2009. – 320 с.
11. *Положення* національної практики заданий по предоставлению достоверности «Задание о независимой проверке налоговой отчетности (задания налогового аудита)»: [сайт]. URL: http://www.apu.com.ua/content.php?c=show_bazar.php&lang=ukr (дата обращения: 26.11.2014).
12. *Поролло Е.В.* Организационно-методические аспекты развития налогового контроля // *Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент*. 2014. № 2. С. 115–120.
13. *Теремецький В.І.* Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю / В.І. Те-

ремецькій // Форум права. 2012. № 1. С. 953-961: [сайт]. URL: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12tvizpk.pdf> (дата звернення: 28.11.2014).

14. **Федеральный** закон № 402-ФЗ от 06.12.2011г. «О бухгалтерском учете».

15. **Цепилова Е.С.** Система контроля налоговых обя-

зательств хозяйствующих субъектов: монография / Е.С. Цепилова. – М.: Вузовская книга, 2013. – 160 с.

16. **Цепилова Е.С.** Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов // Финансовые исследования. 2013. № 3(40). С. 57–68.

В статье анализируется новое концептуальное направление развития налогового контроля – внутренний налоговый контроль, организуемый в хозяйствующих субъектах. Уточнены дефиниции: внутренний контроль, внутренний налоговый контроль и государственный налоговый контроль; определены элементы и цели функционирования системы внутреннего налогового контроля. Сделан вывод о том, что успешная реализация фискальной политики государства в современных условиях невозможна без наличия у налогоплательщика эффективной системы внутреннего налогового контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, внутренний контроль, внутренний налоговый контроль, система внутреннего налогового контроля, налоговый мониторинг.

New conceptual direction of development of tax control – internal tax control organized in managing subjects misanalysed in the article. Definitions are specified: internal control, internal tax control and state tax control; elements and aims of functioning of the internal tax checking system are certain. Drawn conclusion that successful realization official politics of the state in modern terms is impossible without a presence for the taxpayer of the effective internal tax checking system.

Keywords: tax control, internal control, internal tax control, internal tax control system.

ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

“БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною комісією України

професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту

(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

