

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL PROVISION OF ACCOUNTING AND AUDITING OF TAX CALCULATIONS AND PAYMENTS IN THE INFORMATION SPACE SYSTEM

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ І ПЛАТЕЖІВ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ

В умовах глобалізації, стандартизації та уніфікації облікових процесів, розвитку міжнародних економічних відносин, мінливості законодавства проблема збалансованого формування бухгалтерського обліку та оподаткування стає все більш актуальною. При цьому найважливіше значення набуває зближення фінансового та податкового обліку і формування обліково-податкової системи, яка охоплює все обліково-аналітичні процедури, комунікаційне взаємодія яких здійснюється через горизонтальні і вертикальні інформаційні потоки. Таким чином, є потреба розвитку методологічного базису бухгалтерського обліку та оподаткування шляхом визначення якісно нових принципів для оптимізації податкових розрахунків і платежів.

Необхідним і найважливішим інструментом, який використовується економічним суб'єктом, стає внутрішній аудит податкових зобов'язань, що забезпечує гарантії та консультування, та має велике значення для прийняття раціональних тактичних і стратегічних управлінських рішень і також потребує модернізаційних перетворень. Забезпечення якості внутрішнього податкового аудиту пов'язано зі стандартизацією його процедур на основі ризик-орієнтованого підходу. Наукове обґрунтування процедур внутрішнього аудиту податкових зобов'язань та їх закріплення в стандартах є необхідною умовою вдосконалення системи внутрішнього аудиту, забезпечення високої ефективності його проведення. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває формування і розвиток організаційно-методичних моделей системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу.

Основна мета даного дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо розвитку методики обліку та внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу, їх організаційно-методичного забезпечення.

З огляду на те, що податкові платежі становлять істотну частку відтоку грошових коштів економічного суб'єкта, важливою частиною всього процесу управління є управління податковими розрахунками, яке дозволяє не тільки здійснювати моніторинг повноти і своєчасності сплати податків, дотримання термінів подання податкової звітності, оперативно виявляти помилки в звітності і мінімізувати їх наслідки, а й проводити оперативний контроль податкових розрахунків за допомогою їх бюджетування, це підвищує інформативність управління для цілей прийняття управлінських рішень.

Організація податкових розрахунків здійснюється для регулювання нарахування та сплати податків, що забезпечує інтереси платників податків і не порушує процес формування бюджету країни. Стійкість в агресивному конкурентному середовищі підприємство здобуває завдяки отриманню прибутку як ефективного показника діяльності, що є результатом вибору та застосування методологічних прийомів ведення обліку¹⁰.

Виходячи з вищесказаного, очевидним є те, що глибокого вивчення потребує саме система податкового обліку в Україні як базова складова управління податками. Податковий облік бере свій початок з 1 липня 1997 р., коли набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р., в якому був використаний термін «податковий облік» та зазначені правила ведення

¹⁰ Волошенюк І. Є. (2016) Розвиток принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків, с. 90-97.

податкового обліку в частині визначення валових доходів та витрат для розрахунку прибутку до оподаткування¹¹.

Проте в даному законі, і в наступних нормативно-правових актах у сфері оподаткування визначення терміну «податковий облік», або «податкове рахівництво», відсутнє. З метою чіткого розуміння змісту податкового обліку варто надати визначення даному поняттю.

Так, І. Є. Соколовська-Гонтаренко вказує, що «у найбільш загальному значенні – це система відносин, що виникають у процесі підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань, при складанні податкової звітності. У найбільш вузькому розумінні «податковий облік» – це різновид фінансової роботи з використанням широкого арсеналу аналітичних способів і прийомів, що базується на податковій та бухгалтерській звітності, даних оперативного і статистичного обліку в грошовій формі по підготовці відомостей і даних для формування податкових зобов'язань... та складання податкової звітності...»¹².

О. В. Мурашко та В. М. Мурашко зазначають, що «податкове рахівництво являє собою фінансову галузь обліку в нашій державі, де саме формується система податкового обліку, що включає в себе не тільки облік, але й визначає систему податкових розрахунків та обґрунтовує достовірність визначення доходів, витрат, амортизації та прибутку, що підлягає оподаткуванню та інших показників...»¹³.

Т. С. Шовкопляс вважає, що термін «податкове рахівництво» враховує ширше коло обліку господарських операцій – не тільки визначення бази оподаткування (податкового обліку), але й питання адміністрування податків, стан розрахунків із бюджетом із питань перерахування податків. Сам процес податкового рахівництва повинен забезпечити користувачів достовірною інформацією про нарахування та сплату податкових зобов'язань. Тобто процеси організації податкового рахівництва повинні будуватися на засадах фінансової та податкової науки, економічної теорії¹⁴.

На думку М. М. Коцупатрого, метою ведення податкового обліку є надання повної і достовірної інформації державі (в особі податкових органів), що забезпечує визначення сум податків та зборів (обов'язкових платежів) та контроль їх своєчасної сплати для наповнення бюджету з метою виконання державою своїх функцій¹⁵.

Як зазначає Святаш С. В. «податковий облік (податкове рахівництво) є системою збору, накопичення та підготовки інформації про платника податків та зборів (обов'язкових платежів), яка потрібна для розрахунку податків, зборів, установлених податковим законодавством із метою складання податкової звітності»¹⁶.

Одночасно в Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність слід зазначити, що термін розуміється у значенні, наведеному в ПКУ¹⁷. Це дозволить розмежувати відповідальність обліковців за різного роду інформацію та більш ефективно виконання їх функцій, а відтак, і підвищить якість системи податкового менеджменту через якісне покращання інформаційної бази, на якій і формуються рішення платників податків та податкових державних органів.

Таким чином, податковий облік є однією з основ, на якій ґрунтується прийняття управлінських рішень, адже саме воно забезпечує формування якісної аналітичної бази.

¹¹ Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (1997) Закон України від 22 травня 1997 р. № 283/9-вр.

¹² Соколовська-Гонтаренко І. Є. (2010) Сутність податкового рахівництва та його роль у забезпеченні ефективності оподаткування, с. 101-106.

¹³ Мурашко О. В. (2011) Становлення і розвиток податкового рахівництва в умовах реформування податкової системи, с. 145-147.

¹⁴ Шовкопляс Т. С. (2013) Гармонізація податкового рахівництва і бухгалтерського обліку – основна мета облікової політики суб'єкта економіки, с. 159-163.

¹⁵ Коцупатрий М. М., Ковач Є. І., Мельничук В. В. Податковий облік і звітність. (2006), с. 13.

¹⁶ Святаш С. В. (2016) Податкове рахівництво як базова складова управління податками, с. 108-111.

¹⁷ Податковий Кодекс України від 02. 12. 2010 № 2755-VI.

Як зазначають Гавриленко Н. В., Грищенко О. В.¹⁸ прагнення організацій забезпечити конкурентоспроможність своїх товарів і послуг в умовах діючої системи оподаткування спонукає до пошуку збалансованого рівня платежів, за якого оптимізуються інтереси самих організацій та інтереси держави. Існує кілька груп податків, які по-різному впливають на величину фінансових ресурсів підприємства.

В економічній літературі використовуються різні поняття для відображення суті категорії «податок». Деякі вчені в своїх наукових працях використовують поняття «податкові платежі» інші оперує поняттям «податкові зобов'язання». Незважаючи на відмінності назв, дані поняття відображають сутність категорії «податок» з урахуванням мети конкретних досліджень. Однак, досліджуючи відносини, пов'язані зі сплатою податку (податкове зобов'язання, податковий платіж та ін.).

Відповідно до ст. 6 п. 6.1. ПКУ «Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу»¹⁹.

Під податковими розрахунками пропонується розуміти сукупність процесів бюджетування, обчислення і сплати податків у встановлений термін в залежності від об'єкта оподаткування та податкової бази за встановленими ставками з урахуванням податкових пільг, а також взаємодії з органами державної влади, що адмініструють податкові відносини.

Податкові зобов'язання, як похідна частина податкових розрахунків – результат їх здійснення, є сукупністю зобов'язань комерційної організації з податкових платежів до бюджету на підставі сформованої і представлені в установлені строки звітності внутрішнім зацікавленим користувачам і контролюючим органам.

У процесі управління податковими розрахунками і зобов'язаннями організацією використовується економічна інформація, велику частку в якій займає облікова, а меншу – інформація з нормативних джерел, локальних нормативних актів, довідкова інформація і інформація про зовнішнє середовище. Отже, здійснювати функції управління діяльністю комерційної організації неможливо без реалізації загальної функції «облік», так як облікова інформація є базисом управління.

До початку розвитку цифрової економіки України і багаторазового збільшення обсягів інформаційних потоків в суспільстві облік як загальна функція управління податковими розрахунками і зобов'язаннями через механізм своєї реалізації був покликаний виконувати наступні цілі:

– інформаційну – систематизацію, інтерпретацію аналітичної та синтетичної інформації про фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта, факти господарського життя для надання звітності зацікавленим користувачам. Облікова інформація використовується для здійснення планування, розробки тактики і стратегії розвитку економічного суб'єкта і повинна бути оперативною, корисною, зрозумілою, достовірною та повною, для того щоб відповідати вимогам зацікавлених користувачів;

– контрольно-аналітичну – встановлення внутрішніх стандартів, нормативів, виявлення в процесі обліку відхилень фактичних показників від заданих, причин і винуватців відхилень, мінімізацію помилок і ризиків їх виникнення, виявлення динаміки зміни основних показників і розробку напрямків підвищення ефективності використання ресурсів.

У зв'язку з інтенсивним розвитком інформаційних технологій і цифрової економіки професія «бухгалтер» вже не відповідає тим уявленням, які існували до першого десятиліття XXI ст. У традиційному уявленні такий фахівець проводить збір, угруповання інформації про активи, зобов'язання, капітал, фінансові результати для відображення її в звітності та здійснює контроль відображених результатів. Однак з огляду на повсюдне впровадження спеціального програмного забезпечення, онлайн-сервісів, покликаних автоматизувати і оптимізувати роботу бухгалтера, скоротити трудомісткість на збір і обробку інформації,

¹⁸ Гавриленко Н. В., Грищенко О. В. (2016) Податкові витрати та контроль їх стану в системі обліково-податкового інформаційного простору, с. 922-927.

¹⁹ Податковий Кодекс України від 02. 12. 2010 № 2755-VI.

подання звітності до контролюючих органів, замінивши ручну працю на комп'ютеризований, робота з інформацією вже не носить першочергового характеру. Функція систематизації інформації майже повністю перейшла до автоматизованих систем, які з великим ступенем точності, оперативності і різними варіантами угруповання даних взможі пред'явити її різним групам користувачів. У найближчі 3-5 років такі системи повинні повністю замінити ручне введення інформації для її подальшої автоматизованої обробки виходячи з запитів зацікавлених користувачів.

Таким чином, розвиток цифровізації економіки тягне за собою необхідність зміщення ролі обліку з інформаційної на контрольну-аналітичну в системі управління економічним суб'єктом у цілому і податковими розрахунками і зобов'язаннями зокрема. Уточнення змісту функції обліку та його предмета висуває нові вимоги до інформаційного забезпечення управління податковими розрахунками організації.

В даний час в Україні стрімко розвиваються цифрова економіка і сфери діяльності, які з нею пов'язані, а саме: бізнес, життєдіяльність громадян, забезпечення інформаційної безпеки, мережеві можливості телекомунікаційного зв'язку та ін. Така діяльність сприяє розвитку інформаційного суспільства шляхом створення інформаційного простору, що враховує потреби громадян і суспільства в цілому в якісній і достовірній інформації, розвиток інформаційної інфраструктури України та створення і використання вітчизняних інформаційно-телекомунікаційних технологій.

В силу повсюдного застосування сучасних інформаційних технологій з можливістю миттєвої обробки великого масиву даних інформація швидко втрачає свою актуальність, так як з'являються нові ситуації і проблеми, які потребують вирішення, а для них необхідна нова інформація. Інформація, використана і наразі не актуальна, стає знову відомостями до тих пір, поки в них не виникне нова потреба. Таким чином, вибудовується ланцюжок перетворення відомостей в інформацію і навпаки, що відображено на Рис. 1.



Рис. 1. Схема перетворення відомостей в інформацію

Різноманіття інформаційних потоків і завдання формування інформаційного забезпечення управління податковими розрахунками викликають необхідність побудови класифікації інформації. Як показало дослідження, в економічній літературі використовується безліч ознак класифікації, необхідних для вирішення відповідних цілей дослідження.

Виходячи з мети цього дослідження, пропонуємо використання наступних ознак класифікації (Табл. 1). Запропонована класифікація спрямована на вдосконалення інформаційних потоків про податкові розрахунки і зобов'язання і, відповідно, сприяє підвищенню достовірності податкового обліку, формування об'єктивної податкової звітності, її оперативності та аналітичності що надається зацікавленим користувачам внутрішньої управлінської звітності та здійснення результативного управлінського контролю над ними.

Таблиця 1. Класифікація інформації за податковими розрахунками

Ознака класифікації	Вид інформації
1 Віднесення до функцій управління	Планова Облікова Контрольна
2 Вид обліку	Фінансового обліку Податкового обліку Управлінського обліку
3 Час виникнення	Щоденна Щонедільна Щомісячна Щоквартальна Щорічна По запити користувача
4 Джерело виникнення	Внутрішня Зовнішня
5 Час представлення	Попередня Поточна Подальша

Роль і місце інформації в системі управління податковими розрахунками дозволяють характеризувати її як ресурс, який є результатом інтелектуальної праці, поряд з трудовими, матеріальними, фінансовими ресурсами. Зазначимо, що формування системи даних відбувалося без урахування процесу інтеграції інформаційних потоків. Тому в роботі нами запропонована модель формування системи даних на умовах інтегрованої системи обробки економічної інформації про податкові розрахунки і зобов'язання (Рис. 2).

В даний час зміст податкового обліку, головним чином, зводиться до певного коригування інформації фінансового обліку щодо окремих його аспектів з огляду на розбіжності нормативно-правових актів з бухгалтерського та податкового обліку. З цього випливає необхідність гармонізації підходів до податкового і фінансового обліку для цілей оптимізації інформаційних потоків, зменшення трудовитрат на обробку інформації, уніфікації облікового процесу та створення інтегрованої обліково-інформаційної системи

З цього випливає необхідність гармонізації підходів до податкового і фінансового обліку для цілей оптимізації інформаційних потоків, зменшення трудовитрат на обробку інформації, уніфікації облікового процесу та створення інтегрованої обліково-інформаційної системи. Виходячи з вищесказаного, слід зробити висновок, що фінансовий облік, агрегуючи інформацію про всі факти господарського життя, в тому числі пов'язаних з податковими розрахунками, є базисом обліково-інформаційної системи економічного суб'єкта.

Гармонізація податкового та фінансового обліку виступає очевидним способом оптимізації облікового процесу та контролю, забезпеченням прозорості показників, використовуваних для податкових розрахунків та джерелом подання податкової та фінансової звітності зацікавленим користувачам.

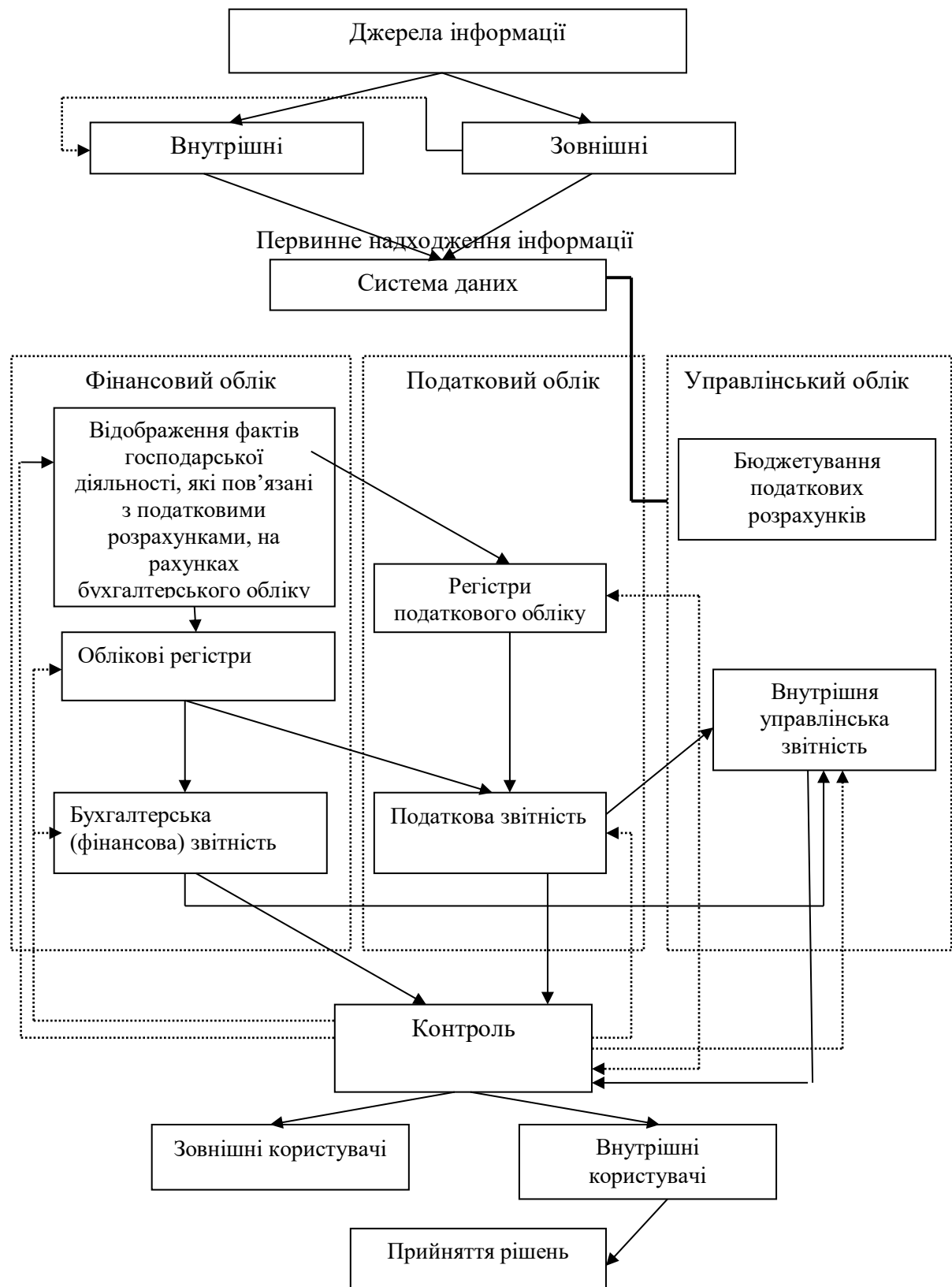


Рис. 2. Модель формування системи даних в умовах інтегрованої обробки економічної інформації для управління податковими розрахунками і зобов'язаннями

Великий інтерес з точки зору науки і практики про облік, здійсненні облікових процедур викликає дослідження спільних рис і відмінностей підсистеми бухгалтерського (фінансового та податкового) обліку та управлінського обліку. Відмінності і подібності облікових підсистем за програмними цілями, об'єктами, обов'язковості ведення і іншими показниками відображені в Таблиці 2.

Таблиця 2. Подібності та відмінності облікових підсистем

Обов'язкове ведення обліку	Обов'язковий, згідно з чинним законодавством України	Обов'язковий, згідно з чинним законодавством України	Не є обов'язковим – ініціативний, що виходить із інтересів користувачів
Основні користувачі інформації	Внутрішні: керівники економічного суб'єкта, акціонери, учасники товариства Зовнішні: контрагенти, інвестори, державні контролюючі органи,	Внутрішні: керівники економічного суб'єкта, акціонери, учасники товариства Зовнішні: інвестори, державні контролюючі органи, аудиторів	Внутрішні: всі зацікавлені внутрішні користувачі Зовнішні: інформація не представляється
Законодавче регламентування	Регламентований: законами та іншими нормативно-правовими актами у сфері обліку і звітності, положеннями з бухгалтерського обліку, міжнародними Стандартом фінансової звітності	Регламентований: законами та іншими нормативно-правовими актами у сфері обліку і звітності, положеннями з бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності	Не регламентований: методика управлінського обліку розробляється в рамках кожного економічного суб'єкта і застосовується добровільно, виходячи з запитів зацікавлених користувачів
Ступінь точності	Потрібна фіксація точної та своєчасної інформації про факти господарського життя організації, підтверджених документально	Потрібна фіксація точної та своєчасної інформації про факти господарського життя організації, підтверджених документально	Відсутня вимога до ступеня точності інформації, немає обов'язковості підтвердження фактів господарського життя документами. Високі вимоги до аналітичності та оперативності подання необхідної інформації
Частота формування звітності	Визначається в законодавчому порядку	Визначається в законодавчому порядку	Визначається внутрішнім розпорядком

Інтеграцію фінансового та податкового обліку пропонуємо реалізувати, використовуючи такі підходи:

– реалізація вимоги єдності фінансового та податкового обліку, що полягає у встановленні пріоритету бухгалтерських норм і правил. Дана вимога передбачає і правову єдність фінансового та податкового обліку, яка здійснюється таким чином: норми податкового права відображаються в правилах, способах ведення бухгалтерського обліку;

– застосування механізму інтеграції фінансового та податкового обліку шляхом використання методу подвійного запису для відображення інформації на єдиних рахунках бухгалтерського обліку;

– використання методики обліку податкових розрахунків і їх документального оформлення як частини методики ведення бухгалтерського обліку економічного суб'єкта.

Крім того, необхідно вибрати і закріпити в обліковій політиці (для цілей фінансового обліку та для цілей оподаткування) схожі методи і способи ведення фінансового та податкового обліку:

- застосування методу нарахування;
- застосування лінійного методу нарахування амортизації для всіх об'єктів основних засобів і нематеріальних активів;
- облік нормованих витрат з виділенням відхилень, що перевищують норми;
- оцінка активів організацій;
- відображення сум переоцінки необоротних активів;
- оцінка незавершеного виробництва, готової і відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг);
- формування резервів і оціночних зобов'язань;
- інші.

Вибір загальних методів і способів ведення фінансового та податкового обліку здійснюється в рамках конкретного економічного суб'єкта і закріплюється в обліковій політиці з фінансового обліку і для цілей оподаткування. Слід зазначити, що процес реформування вітчизняного бухгалтерського обліку, заснований, головним чином, на впровадженні МСФЗ, не впливає на питання інтеграції фінансового та податкового обліку. Крім того, погодження розбіжностей між вимогами П(С)БО і МСФЗ не дозволяє в даний час вирішити питання про відображення в фінансовому обліку умовних фактів господарського життя. Тому в даний час гостро постає питання про інтеграцію обробки економічної інформації і гармонізації всіх облікових підсистем, в тому числі управлінського обліку.

Основним завданням бухгалтерського обліку на підприємствах, що працюють в умовах ринкових відносин, є забезпечення численних користувачів специфічною економічною інформацією, так як достовірна економічна інформація допомагає приймати відповідальні та ефективні управлінські рішення, здатні самим істотно впливати на майбутнє фінансове становище підприємства. Однак, облікова інформація сформована в обліковій системі підприємства часто не забезпечує виконання своїх функцій внаслідок низького ступеня аналітичності і недостовірності. Тому з метою більш ефективного управління організацією доцільно розглядати обліково-податкову систему. На наш погляд, обліково-податкова система є складовою та всебічною частиною принципової обліково-аналітичної системи підприємства. Так як обліково-податкова система входить до складу обліково-аналітичної та одночасно доповнює її, то основні структуроутворюючі елементи обліково-податкової системи можна представити наступним чином (Рис. 3). Таким чином, взаємозв'язок розглянутих елементів є обґрунтованим і загально визнаним. Представлена схема обліково-податкової системи відображає всі процеси обміну інформацією, що відбуваються на підприємстві. Таким чином, обліково-податкова система включає в себе чотири підсистеми – облік, аналіз, аудит та систему оподаткування.

Обліково-податкова система є однією зі складових загальної системи, вона базується на бухгалтерській та податковій інформації і здійснюється працівниками бухгалтерії і іншими самостійними структурними підрозділами підприємства. Її суть полягає в об'єднанні облікових і податкових операцій в один процес у взаємозв'язку з аналітичними і контрольними процедурами, безперервності цього процесу і використанні його результатів при виробленні рекомендацій для прийняття ефективних управлінських рішень.

Обліково-податковий процес найбільше відповідає моделі частково децентралізованої системи, так як має множинні цілі, при цьому фінансова, управлінська та податкова складова контролюють деякі елементи один одного.

В даний час бухгалтерський облік, аналіз і аудит є самостійними, спеціалізованими економічними науками. Кожна з них має свій предмет, методи дослідження, практичне застосування. Суб'єктом обліково-податкової системи є сукупність процесів господарюючого суб'єкта, що підлягають обліково-податковій обробці. Об'єктом обліково-податкової системи є конкретний господарюючий суб'єкт.

Обліково-податкова система базується на бухгалтерській інформації, економічній, податковій, статистичній, аналітичній. Складові обліково-податкової системи і їх елементи необхідно досліджувати у взаємозв'язку і взаємозумовленості, тому модель обліково-податкової системи повинна бути адаптована до змін, що відбуваються в суспільстві і посттрансформаційній економіці в цілому. Мета створення обліково-податкової системи полягає в можливості в будь-який момент часу отримати і оцінити інформацію фінансової, управлінської та податкової складових при наявності взаємовпливу деяких елементів обліково-податкової системи.

У повсякденній господарській діяльності підприємство використовує досить велику кількість економічної інформації. Для систематизації всієї отриманої інформації необхідна система безперервного і суцільного документального відображення і спостереження, тобто система фінансового обліку. Внутрішнє середовище обліково-податкової системи являє собою сукупність трьох складових: фінансової, управлінської та податкової, кожна з яких

включає по чотири елементи: облік, аналіз, аудит, звітність. Зовнішнє середовище відображає вплив законодавства в області бухгалтерського обліку і звітності на складові обліково-податкової системи і їх елементи, які також знаходяться у взаємодії. Причому зовнішнє середовище ділиться на пряме законодавство, виражене системою нормативно-правового регулювання бухгалтерського і податкового обліку в Україні, і непряме (суміжне) законодавство, що включає допоміжні нормативно-правові акти, необхідні для легітимного функціонування обліково-податкової системи.

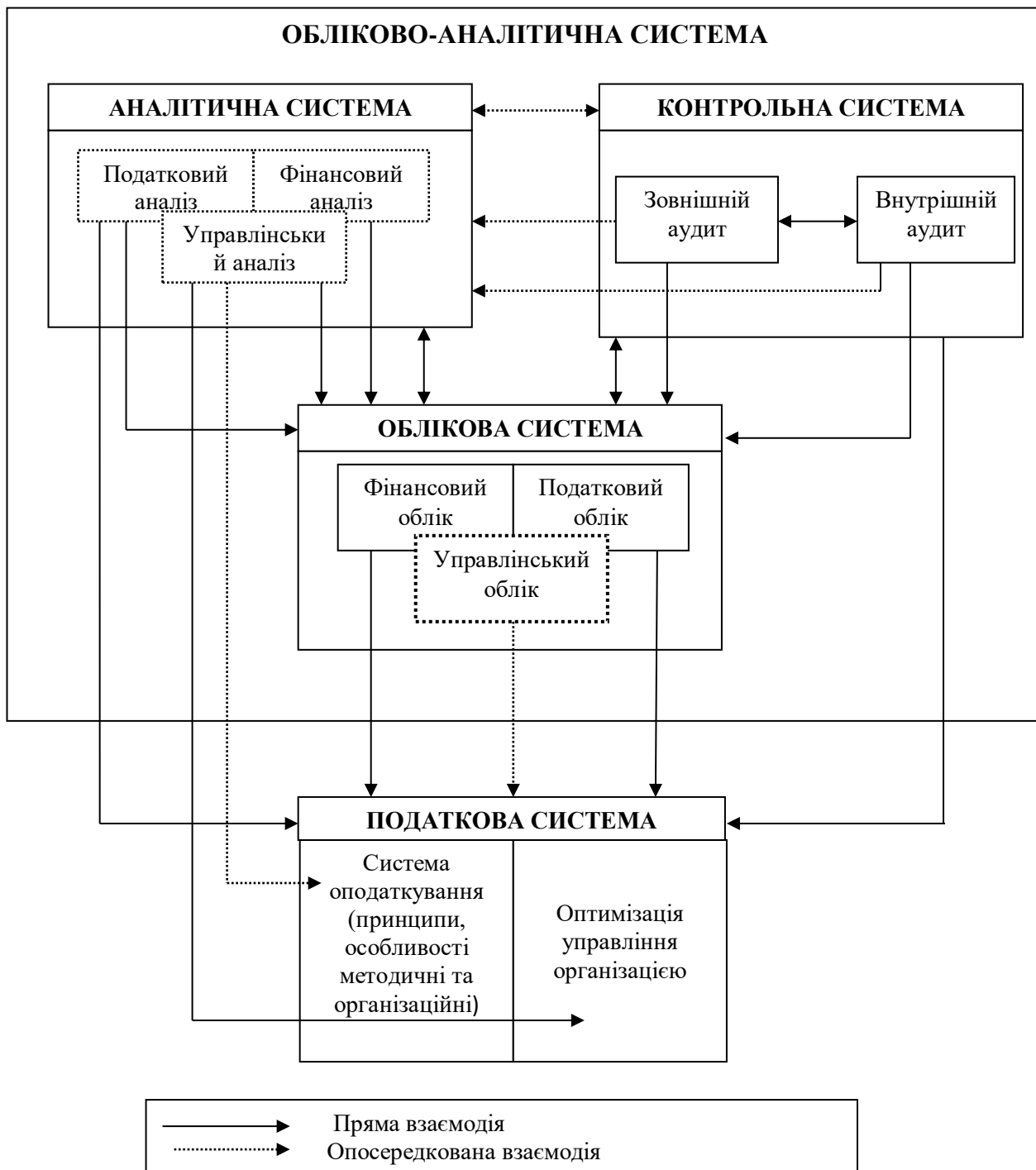


Рис. 3. Взаємодія структурних елементів обліково-податкової системи

Розглянемо принципову схему внутрішнього і зовнішнього середовища обліково-податкової системи (Рис. 4).

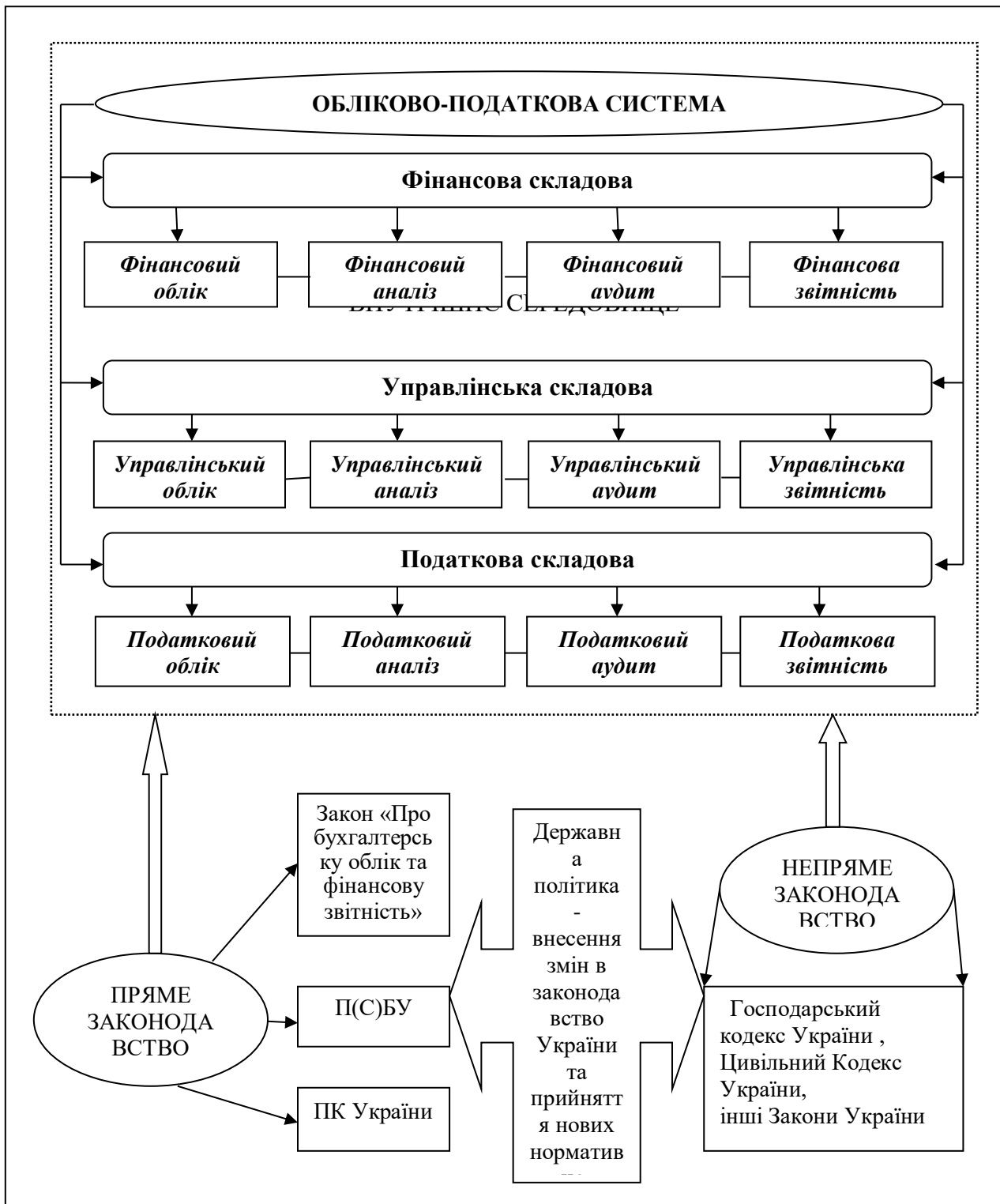


Рис. 4. Схема внутрішнього і зовнішнього середовища обліково-податкової системи в інформаційному полі організації

Обліково-податкова система в інформаційному полі організації складається з оперативного, статистичного, податкового та бухгалтерського обліку. Кожен з них відрізняється складом розкритих явищ, призначенням і способами здійснення. Основні принципи фінансового, управлінського і податкового обліку, аналізу та аудиту схожі, тому що базуються на інформаційній обліково-податковій системі, що включає оперативні дані і використовують для економічного аналізу статистичну, технічну, соціальну та інші види інформації.

Між управлінським та фінансовим обліком багато спільного, оскільки обидва вони використовують інформацію облікової системи підприємства. Одним з розділів цієї системи є облік витрат і доходів, необхідний як у фінансовому, так і в управлінському обліку.

Дослідженням принципів бухгалтерського обліку й оподаткування присвячені праці вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема: В. Андрущенко, Ф. Бутинця, С. Голова, О. Губачової, Г. Давидова, П. Житного, Л. Кіндрацької, С. Мельник, О. Петрук, Я. Соколова, П. Сук. Загальну увагу науковцями приділено базовим обмеженням як елементам організації обліку та здійснення податкових розрахунків. При цьому актуальність визначеного питання обумовлюється необхідністю оптимізації принципів бухгалтерського обліку з метою податкових розрахунків і платежів. Таким чином, є потреба розвитку методологічного базису бухгалтерського обліку та оподаткування шляхом визначення якісно нових принципів для оптимізації податкових розрахунків і платежів. Розвиваючи це спрямування досліджень, визначено необхідність об'єктивно оцінити й обґрунтувати можливість застосування для врегулювання податкових відносин нових принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків.

Загальноприйняті принципи фінансового обліку можуть діяти також і в управлінському обліку, оскільки керівники підприємств в своїй діяльності не можуть керуватися виключно неперевіряємими, суб'єктивними оцінками і думками. Особливістю обліково-податкової системи є зв'язок процесів управління і обліку, тому багато принципів ведення фінансового обліку застосовуються і в управлінському обліку і в податковому обліку (Рис. 5).

Сукупність цих принципів забезпечує дієвість інформаційної обліково-податкової системи, але не уніфікує обліковий процес. Управлінський, податковий і фінансовий облік утворюють єдину інформаційну обліково-податкову систему на підприємстві. На наш погляд, особливістю обліково-податкової системи є зв'язок процесів управління і обліку, тому багато принципів ведення фінансового обліку застосовуються і в управлінському, і в податковому обліку. Сукупність запропонованих принципів забезпечує дієвість інформаційної обліково-податкової системи, але не уніфікує обліково-податковий процес.

Дослідження актуалізації та модифікації принципів бухгалтерського обліку є всебічним і стосується не лише оптимізації процесів обробки, передачі та зберігання інформації, а дозволяє розвинути систему інформаційного забезпечення управління. Проте на сьогодні залишається неповністю вирішеним питання щодо принципів бухгалтерського обліку для здійснення податкових розрахунків.

Принципи організації обліку податкових розрахунків взаємопов'язані з сукупними основними правилами, базовими положеннями, відповідно до яких організовано процес обліку на підприємствах. Теорія бухгалтерського обліку на теперішній час виділяє ряд основних принципів, які розглядаються як у Міжнародних стандартах фінансової звітності, так і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відповідно до яких організовано ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Дослідження теорії і практики показали, що принципи, які мають місце в бухгалтерському обліку й офіційно зареєстровані в вищеназваних нормативних документах, не всі допускаються з позиції податкового законодавства²⁰.

Розглянемо принципи, які мають свої особливі риси, в більш вузькому розумінні, трансформуючи їх стосовно податкових розрахунків. Базові положення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків можуть бути актуалізовані, виходячи із сукупності чинників, обставин, умов, які можуть вплинути на реалізацію базових аспектів із досягненням очікуваних результатів. Тому, ми погоджуємося з пропозицією Волошенюк І. Є. щодо доцільності виділення кон'юнктурних принципів, які відображають чинники, умови та обставини, що склались в системі бухгалтерського обліку та сфері оподаткування (Табл. 3).

²⁰ Волошенюк І. Є. (2016) Розвиток принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків, с. 90-97.

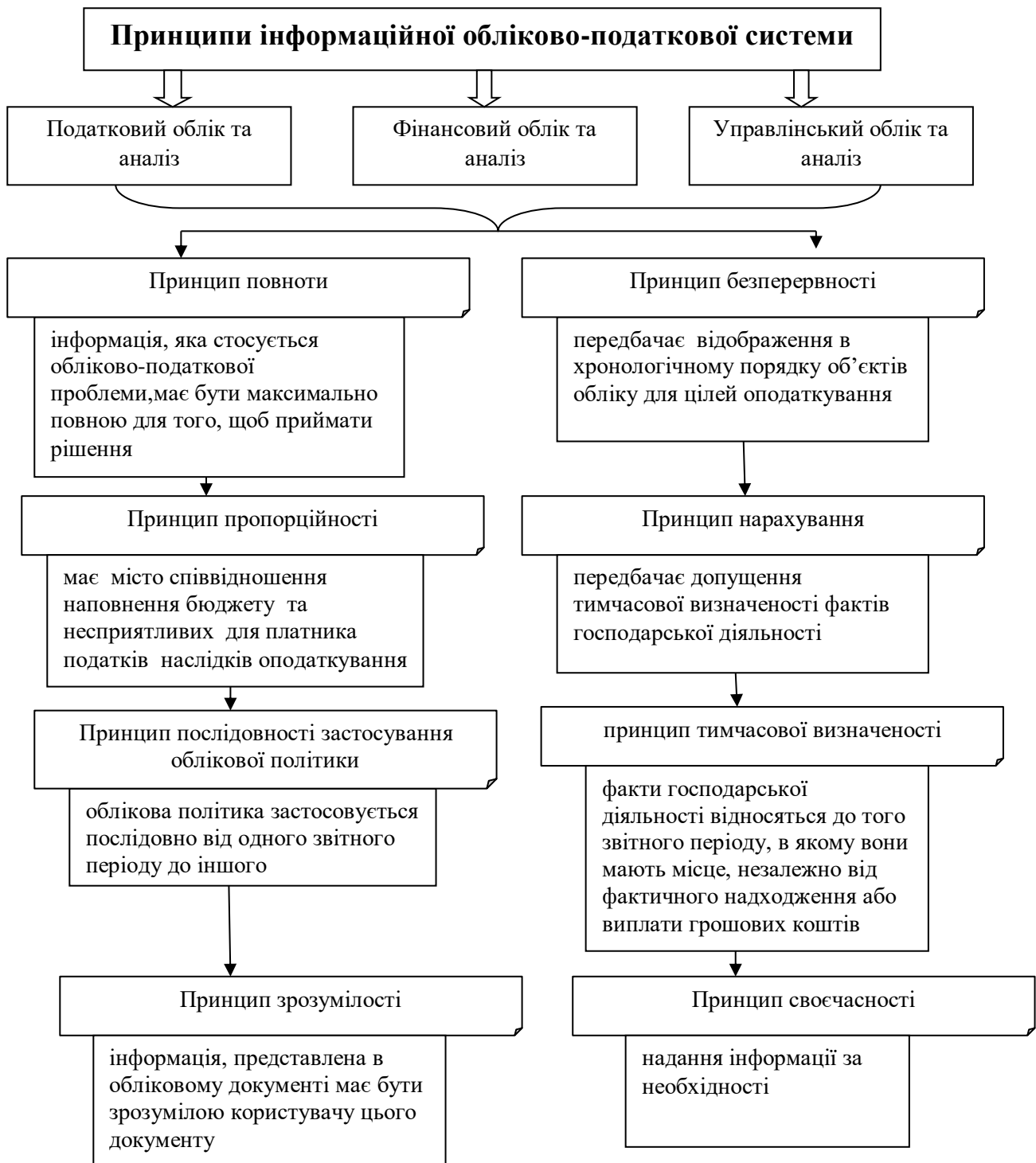


Рис. 5. Принцип взаємодії елементів в інформаційній обліково-податковій системі

Суть принципів організації системи оподаткування полягає в досягненні компромісу й узгодженості амбівалентних інтересів двох груп – держави та платників податки. На формування та розвиток принципів оподаткування має вплив низка чинників, які характеризують трансформацію сучасної економіки, стратегію розвитку держави та суспільства, стан ринку тощо.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку та здійснення податкових розрахунків однаково залежать від регулювання базових положень, які відповідають функціонуванню господарського механізму, організаційній структурі економічних відносин і побудованій системі оподаткування, а також є основою для розвитку господарського механізму та забезпечення інформацією різних користувачів для потреб управління на виконання зобов'язань за податковими розрахунками. Невідповідність реалізації базових

положень обліку й оподаткування може призвести до асиметрії у податкових розрахунках, неефективності облікових робіт і викривленні інформації, що неприпустимо з точки зору організації економічних і податкових відносин.

Таблиця 3. Кон'юнктурні принципи бухгалтерського обліку податкових розрахунків

Принцип	Характеристика
Законності	Обрані методи, принципи та процедури ведення бухгалтерського обліку та формування релевантної інформації для формування податкової бази та здійснення податкових розрахунків. Необхідно здійснювати постійний моніторинг змін в нормативно-правовому регулюванні бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, умов господарювання, розробки новітніх технологій в обробці інформації
Комплексності	Податкові розрахунки залежать від низки внутрішніх і зовнішніх чинників. Це обумовлює комплексне формування інформації не лише для потреб управління, але і для формування податкової бази
Ефективності	Вибір найбільш оптимального способу ведення обліку для підвищення інформативності при здійсненні податкових розрахунків, виходячи з альтернатив, визначених і регульованих законодавчими актами, що матиме ефект у податкових відносинах між платниками податків і державою
Порівнянності	Ведення бухгалтерського обліку, формування інформації та здійснення податкових розрахунків, виходячи з основних методів, принципів і процедур, які є незмінними й уніфікованими для всіх без виключення підприємств з їх коригуванням відповідно до реальних потреб активізації діяльності
Відкритості	Інформація щодо податкових розрахунків має бути відкритою для користувачів для можливості оцінки виконання податкових зобов'язань. Також така інформація має бути своєчасною, актуальною та достовірною для формування беззаперечного судження щодо податкових розрахунків підприємства
Планомірності	Облікова інформація має забезпечувати податкові розрахунки, виходячи не лише з поточних, а й стратегічних завдань оптимізації податкових відносин між платником податків і державою
Неафектиації	Знеособлення податкових надходжень до бюджету із їх подальшим використанням на загальні фінансові потреби. Податки як грошові платежі до бюджету не передбачають конкретної послуги, винагороди чи будь-якої зворотної дії
Документування	Повне відображення господарських фактів, виходячи з достовірності складених документів. Документи мають бути оформлені в момент виникнення фактів господарської діяльності або після їх закінчення. Підставою для підтвердження даних податкового обліку є: первинні облікові документи (включаючи довідку бухгалтера); аналітичні реєстри податкового обліку; розрахунок податкової бази
Прозорості	Систематичне висвітлення діяльності податкових органів та основних змін і реформ у системі оподаткування із роз'ясненням змісту, цілей, механізму реалізації податкової політики без перешкоджання доступу платників податків до інформації про сферу оподаткування
Конструктивності	Спрямованість роботи податкових органів на надання рекомендацій, реальних до виконання, сформульованих і спрямованих на конструктивну взаємодію з платниками податків

Джерело²¹

У складних економічних умовах цілий ряд господарюючих суб'єктів ризикує втратити економічну ефективність своєї господарської діяльності і навіть піти з ринку. У зв'язку з цим багато разів зростає роль якості і розробленості застосовуваних в організації управлінських технологій, регламентації бізнес-процесів і, звичайно, ефективності системи внутрішнього аудиту. Необхідним та найважливішим інструментом, що використовується економічним суб'єктом, став внутрішній аудит податкових зобов'язань, що забезпечує гарантії та консультування, що має велике значення для прийняття раціональних тактичних та стратегічних управлінських рішень, а також потребує модернізаційних перетворень.

Особливе місце у внутрішньому аудиті займає внутрішній аудит податкових зобов'язань. Саме внутрішній аудит податкових зобов'язань покликаний забезпечити достовірність їх

²¹ Волошенюк І. Є. (2016) Розвиток принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків, с. 90-97.

відображення, ефективність і обґрунтованість оподаткування, знизити ризики донарахувань і штрафів. Дослідження внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є невід'ємною частиною еволюції внутрішнього аудиту. Необхідність розвитку внутрішнього аудиту податкових зобов'язань визначається високою питомою вагою податкових зобов'язань в комерційних організаціях.

Слід констатувати, що законодавчі акти і методична література не дають досить ємного і цілісного визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. Дослідженню внутрішнього аудиту податкових зобов'язань як частини системи внутрішнього аудиту приділено недостатньо уваги з боку вчених.

На сьогоднішній день важко сформуванати повністю коректне визначення поняття «внутрішній аудит податкових зобов'язань». Більш того, визначення загального поняття «внутрішній аудит», на якому будуватиметься поняття «внутрішній аудит податкових зобов'язань», також залишається невизначеним. У зв'язку з цим представляється важливим і необхідним на підставі зіставлення сформульованої дефініції «внутрішній аудит» з поняттям «аудиту внутрішніх зобов'язань» розробити визначення «внутрішнього аудиту податкових зобов'язань».

Загалом у всіх дослідженнях внутрішнього аудиту податкових зобов'язань його сутність зводиться до аналізу звітності компанії податковим фахівцем з метою висловлення експертної думки щодо правильності її ведення, а також у наданні об'єктивних консультацій з перерахованих питань.

На нашу думку, формування визначення поняття «внутрішній аудит податкових зобов'язань» неможливо без включення в визначення таких елементів як «ризик» і «бізнес-процес».

Діяльність господарюючого суб'єкта можливо розділити на послідовне виконання взаємопов'язаних і взаємно обґрунтованих бізнес-процесів. У той же час будь-який бізнес-процес пов'язаний з ризиками. Одна з ключових цілей внутрішнього аудиту – виявлення і зниження ризиків. Однак ризик – це подія, яка може і не відбутися. У зв'язку з цим видається більш коректним твердження про те, що внутрішній аудит покликаний здійснювати аналіз факторів ризику, які впливають на бізнес-процеси, а також аналіз систем контролю бізнес-процесів. Аналіз факторів ризику в прив'язці до бізнес-процесів, в яких вони формуються або на які впливають, дозволяє зрозуміти, що може перешкодити підприємству досягти поставлених цілей.

Такий підхід до внутрішнього аудиту отримав назву ризик-орієнтованого і, на нашу думку, повинен бути відображений у визначенні внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

За підсумками проведеного аналізу сформулюємо підсумкове визначення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. Ризик-орієнтований внутрішній аудит податкових зобов'язань є особлива підсистема внутрішнього контролю бізнес-процесів, прямо або побічно пов'язана з обчисленням і сплатою податків і зборів, покликана виявити та оцінити фактори ризику і надати незалежні і об'єктивні гарантії та консультації. Під податковими зобов'язаннями тут ми розуміємо правовідносини, які виступають як основний канал реалізації норм податкового права і закріплюють модель поведінки учасників податкових відносин.

На підставі даного визначення можна коротко сформулювати суть внутрішнього аудиту податкових зобов'язань: це незалежна діяльність в організації з пошуку та усунення податкових ризиків або факторів їх виникнення. Метою внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є підтримка менеджменту компанії в проведенні якісного і глибокого контролю над процесом обчислення і сплати податків і зборів та податкової оптимізації.

Відмінною особливістю запропонованого визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є його формування виходячи з ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього аудиту. Виходячи з розуміння внутрішнього аудиту податкових зобов'язань як процесу виявлення і оцінки факторів ризику, істотно розширюється функціональна значимість

внутрішнього податкового аудиту, підкреслюється його спрямованість не тільки на усунення ризиків, але і запобігання самого їх появи.

Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань передбачає визначення ризиків та чинників ризику, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів. Відмінною особливістю внутрішніх податкових ризиків від всіх внутрішніх аудиторських ризиків є їх прямий взаємозв'язок з підсумковим економічним результатом. Підвищена ймовірність реалізації податкового ризику пов'язана з тим, що з одного боку пошук порушень податкового законодавства є метою численних перевірок з боку податкового органу, а з іншого з тим, що менеджмент компанії невпинно прагне податкової оптимізації, не завжди усвідомлюючи можливі ризики. Це призводить до того, що процес аналізу податкових комерційних ризиків організацій та ризиків самого аудиторського проекту стає найважливішим інструментом у методології внутрішнього аудиту.

Для цілей дослідження пропонується виходити з розрахунку найбільш поширеної в практиці аудиту мультиплікативної моделі, розглядаючи три групи ризиків: невід'ємний ризик, ризик контролю, ризик невиявлення. Усі ризики необхідно розглянути у контексті внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

Ризик засобів контролю цілком відноситься до внутрішнього середовища організації та вимагає концентрації уваги на процесах організації та ефективного ведення фінансово-господарської діяльності.

За своєю суттю ризик невиявлення виникає виключно внаслідок дій аудитора, оскільки залежить від методик та обсягів застосування аудиторських процедур. Ризик невиявлення, контрольований аудитором, представляє собою балансує величину між бажаним загальним рівнем аудиторського ризику та невід'ємним ризиком та ризиком засобів внутрішнього контролю, зменшити які ми не можемо.

Беручи до уваги існуючу невизначеність у визначенні сутності та функцій внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, можна зробити висновок і про невизначеність та нерегламентованість основних аудиторських процедур та підходів, що суттєво збільшує ризик невиявлення у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань.

Іншими словами, невід'ємний ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань пов'язаний із мінливими внутрішніми та зовнішніми складовими обчислення та сплати податків та зборів. Відповідно в плані внутрішнього аудиту має бути аналіз внутрішнього та зовнішнього податкового середовища.

Невід'ємний ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань є проявом об'єктивної нездатності компанії контролювати всі внутрішні і враховувати зовнішні параметри, що впливають на його діяльність. До такого роду ризиків відносяться і ризики, пов'язані з підприємницькою діяльністю. На невід'ємний ризик впливає цілий ряд факторів, який був класифікований нами в розрізі факторів, що проявляються на макро- і мікрорівнях, та впливають на величину невід'ємного ризику у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань (Табл. 4).

Якість внутрішнього аудиту податкових зобов'язань безпосередньо залежить від рівня управління запропонованими класифікаціями ризиків. Для забезпечення якості внутрішнього аудиту фактори, що впливають на ризики, повинні бути належним чином враховані і проаналізовані стосовно організації.

Запропонована класифікація ризиків дозволяє виявити і систематизувати ризики, проте не дозволяє здійснити оцінку ризику і пов'язаного бізнес-процесу. У зв'язку з цим в рамках ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань пропонується використовувати карту факторів ризиків, покликану оцінити значимість кожного ризику для досягнення цілей компанії (Табл. 5).

Дотримуючись розробленої таблиці, на кожен досліджуваний процес впливатиме певна кількість факторів ризику, згрупованих на основі мультиплікативної моделі ризиків. Чим більше факторів ризику, тим більш ризикованим бізнес-процес і тим пріоритетніший бізнес-процес для цілей внутрішнього аудиту.

Таблиця 4. Класифікація факторів впливу на невід’ємний ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов’язань

Рівень впливу	Зміст	
Макрорівень	Правові чинники	- ведення господарської діяльності в умовах недосконалості законодавчої та нормативної бази
	Ринкові фактори	- істотний вплив на організацію з боку конкуренції, впливу держави на ринок
	Макроекономічні показники	- наявність операцій, схильних до впливу зовнішніх змінних, таких як курс валют, процентна ставка
	Фактори залежності від зовнішніх суб’єктів	- залежність від зовнішнього джерела послуг; - високий ступінь регулювання діяльності організації
Мікрорівень	Особливості зовнішніх операцій комерційної організації	- здійснення потенційно ризиковою діяльності (Інвестиції, інновації); - наявність складних і нетипових з точки зору оподаткування разових операцій
	Особливості внутрішніх бізнес-процесів	- стрімкий розвиток систем внутрішнього забезпечення господарської діяльності; - високий ступінь впровадження інформаційних систем (завжди необхідна оцінка надійності)
	Особливості організаційної структури організації	- компетенція менеджменту і структура корпоративного управління; - наявність філій, дочірніх компаній, пов’язаних осіб

Резюмуючи все вищевикладене, можна дійти висновку, що в теорії внутрішній аудит податкових зобов’язань є ефективною підсистемою внутрішнього контролю, заснованої, з одного боку, на повному розумінні бізнес-процесів компанії і пов’язаних з ними факторів ризику, а з іншого боку, на професійному судженні внутрішнього аудитора, здатного не тільки оцінити доконаний факт господарського життя, а й сформувані експертні прогнози і рекомендації.

Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов’язань дозволяє забезпечити впевненість керівництва і акціонерів в тому, що податкові ризики в діяльності господарюючого суб’єкта ідентифікуються, аналізуються і працюють відповідно до «ризик-апетиту» організації.

Таблиця 5. Карта факторів ризиків у внутрішньому аудиті податкових зобов’язань

Процеси	Фактори ризику		
	За ризиком невиявлення	За невід’ємними ризиками	За ризиком засобів контролю
Забезпечення відповідності податковому законодавству	<i>Детальний опис чинників ризику, властивих перевіряємій організації</i>		
Функціонування системи внутрішнього контролю			
Ефективне податкове планування			
Компетентність податкового менеджменту			

Ризик-орієнтований підхід дає можливість простежити чіткий взаємозв’язок між процесами, ризиками, контролем, можливостями і рекомендаціями. Внутрішній аудит податкових зобов’язань зосереджений на високоризикових областях, що роблять найбільший вплив на діяльність організації в досягненні поставлених цілей, покликаний знизити рівень «залишкового ризику», виявити області, не охоплені контрольними процедурами і підвищити ефективність процесів управління ризиками.

В даний час єдиний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов’язань не вироблений. Методичний інструментарій внутрішнього аудиту податкових зобов’язань вимагає дослідження і розробки. В умовах недостатності методичного інструментарію внутрішнього аудиту податкових зобов’язань на основі ризик-орієнтованого підходу, а також

зростаючої необхідності його стандартизації актуальною є розробка нового науково-методичного підходу. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне розробити загальний концептуальний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань на основі ризик-орієнтованого підходу.

Концептуальний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є основою майбутньої концепції внутрішнього аудиту і дозволяє поглянути на внутрішній аудит податкових зобов'язань як на взаємопов'язану систему теоретичних основ і практичних методик, що відповідає вимогам організаційної логіки і функціональності. Сформований нами концептуальний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань представлений на Рис. 6.

При розробці концептуального підходу до ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань враховувалися наступні позиції.

1. Українське законодавство про податки і збори, включаючи регіональне та місцеве регулювання.

2. Модель служби внутрішнього аудиту. Під моделлю розуміється існуючий в організації порядок організації служби внутрішнього аудиту: виконання внутрішнього аудиту співробітником фірми, внутрішній аудит як надбудова над бізнесом або аутсорсинг.

3. Принципи і функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

4. Податкові ризики, які визначаються відповідно до карти ризиків.

Внутрішній аудит податкових зобов'язань, будучи частиною внутрішнього аудиту, повинен містити елементи, описані в стандартах внутрішнього аудиту. Разом з тим методика внутрішнього аудиту повинна враховувати специфічні цілі менеджменту в області податкових зобов'язань, а також можливі податкові ризики і причини їх утворення.

Теоретичною основою концептуального підходу до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є результати проведеного дослідження комплексу ключових положень, що визначають загальну спрямованість, архітектуру та спадкоємність дослідження: сутність внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, роль професійного судження, поняття «ризик» як ключової категорії внутрішнього аудиту, а також стану внутрішнього аудиту податкових зобов'язань в Україні та за кордоном.

Для формування концептуального підходу в ході дослідження проведено аналіз існуючих дефініцій терміна внутрішній аудит податкових зобов'язань.

На підставі вивчення праць вітчизняних і зарубіжних вчених, надано власне визначення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, де під податковими зобов'язаннями розуміються правовідносини, які виступають як основний канал реалізації норм податкового права і закріплюють модель поведінки учасників податкових відносин.

Таким чином, внутрішній аудит податкових зобов'язань є особлива підсистема внутрішнього контролю бізнес-процесів, прямо або побічно пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, покликана виявити та оцінити фактори ризику і надати незалежні і об'єктивні гарантії та консультації з метою надання допомоги органам управління організації в здійсненні ефективного контролю над процесом обчислення і сплати податків і зборів та податкової оптимізації.

Виявлені в ході дослідження основні тенденції та перспективні напрямки розвитку внутрішнього аудиту податкових зобов'язань дозволили обґрунтувати необхідність розвитку методичного інструментарію внутрішнього аудиту податкових зобов'язань в рамках запропонованого концептуального підходу.

У Таблиці 6 дана докладна характеристика концептуального підходу до внутрішнього ризик-орієнтованого аудиту податкових зобов'язань в розрізі кожного з її елементів, які включені в алгоритм досягнення мети (податкової ефективності). Запропонована концептуальна ідея заснована на вивченні, систематизації та переосмисленні існуючих досліджень в області внутрішнього аудиту в сукупності з практичними розробками. Концептуальний підхід заснований на методичному оформленні ризик-орієнтованого

внутрішнього аудиту, що сприяє ефективному формуванню плану роботи служби внутрішнього аудиту.

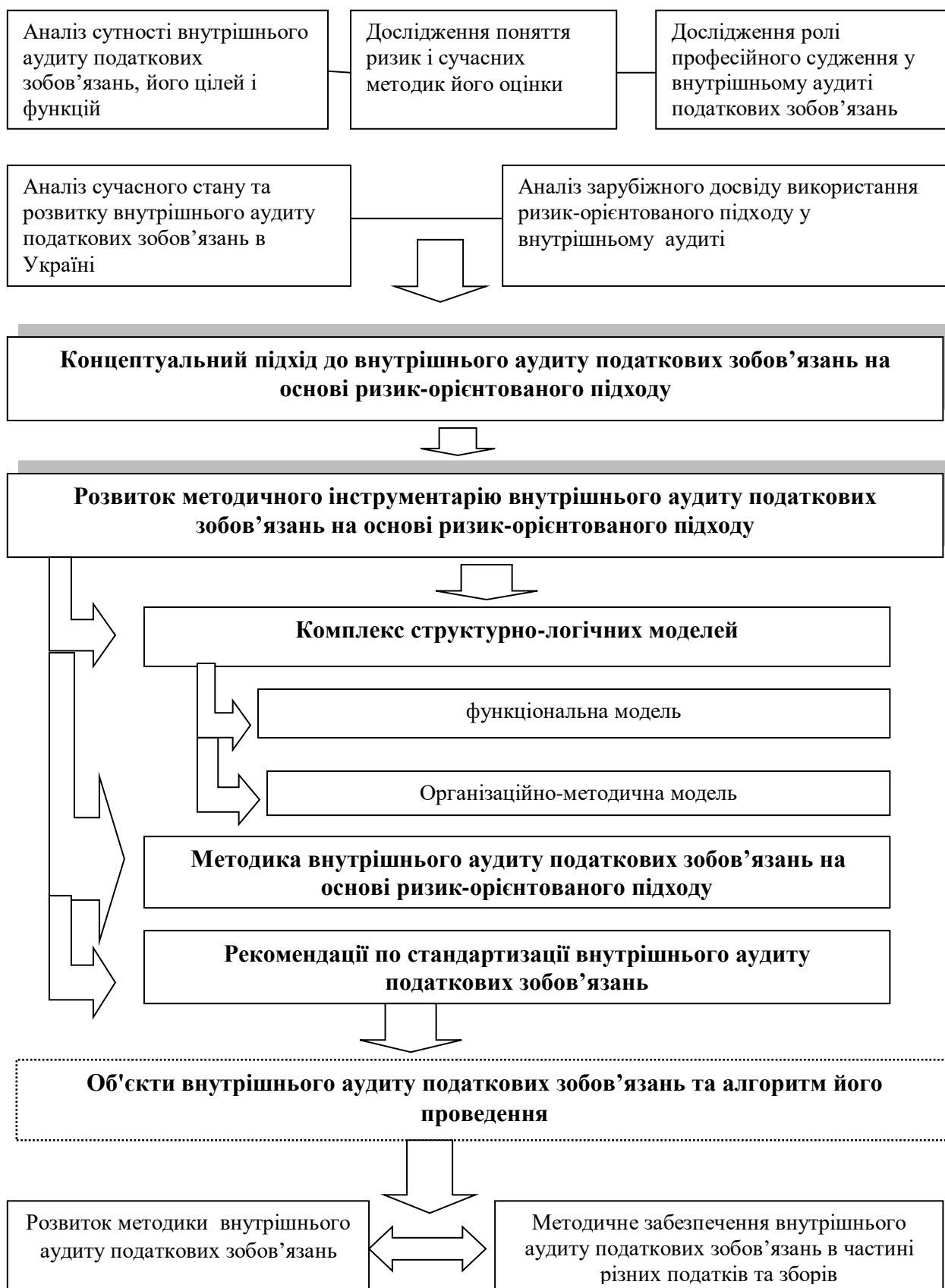


Рис. 6. Концептуальний підхід до ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Таблиця 6. Елементи концептуального підходу до внутрішнього ризик-орієнтованого аудиту податкових зобов'язань

Елементи концепції	Характеристика
1. Поняття внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Внутрішній аудит податкових зобов'язань – це система внутрішнього контролю виконання податкових зобов'язань організації, яка полягає в наданні незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій з перевірки та оцінки бізнес-процесів, спрямованих на виконання податкових зобов'язань в повному обсязі, а також формування пов'язаної з цим звітності
2. Професійне судження у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань	Професійне судження аудитора при проведенні внутрішнього аудиту податкових зобов'язань – обґрунтоване судження, висловлене в умовах невизначеності податкового законодавства при кваліфікації, класифікації та оцінки фактів господарського життя з точки зору податкового законодавства і сформованої правозастосовчої практики для цілей формування достовірної податкової звітності, яка заснована на доступній інформації, а також особливості функціонування господарюючого суб'єкта, його цілі і завдання
3. Ризик у внутрішньому аудиті податкових зобов'язань	Податкові зобов'язання підприємства є найважливішим об'єктом контролю і аудиту, які пов'язані з високим рівнем ризиків облікового і управлінського характеру Податковий ризик пов'язаний як з виконанням підприємством своїх податкових зобов'язань, так і з дотриманням законних інтересів платника податків в збереженні і забезпеченні власних економічних інтересів
4. Зміст внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Процес внутрішнього аудиту податкових зобов'язань організації являє собою підпроцес внутрішнього аудиту, покликаний здійснювати контроль законності та ефективності сплати податків і зборів, а також достовірності відображення податкових зобов'язань у податковому обліку
5. Сутність внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Зниження ризиків донарахувань податків і зборів, оптимізація оподаткування
6. Ціль і задачі внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Моніторинг та оцінка системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань. 2. Дослідження фінансової та управлінської інформації, дотримання податкового та бухгалтерського обліку 3. Аудит економічності, ефективності та результативності процесу оподаткування
7. Функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Представляється можливим виділити дискретні і циклічні функції внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, які, в свою чергу, можуть бути розділені на гарантії та консультації
8. Система внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Суб'єкт внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 2. Об'єкт внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 3. Предмет внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 4. Процедури внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 5. Поле внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. 6. Тимчасове поле внутрішнього аудиту податкових зобов'язань
9. Об'єкти внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Обліковий процес: - податкові розрахунки і сплата податків; формування інформації про податкові розрахунки по ним у зовнішній звітності; - формування інформації про податкові зобов'язання розрахунках по ним у внутрішній звітності 2. Контрольний процес: - організація і функціонування системи внутрішнього контролю податкових розрахунків; - організація і функціонування системи внутрішнього контролю якості облікової інформації в частині податкових зобов'язань; - організація і функціонування системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань. 3. Процес планування з метою податкової оптимізації: - податкове планування; - податкове планування з метою оптимізації оподаткування. 4. Менеджмент: - організація та управління податковими розрахунками; - організація процесу планування та розподілу відповідальності за досягнення показників ефективності
10. Методика внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Методика внутрішнього аудиту податкових зобов'язань повинна бути побудована в формі послідовного аудиту: - правильності і повноти обчислення та обліку податкових зобов'язань; - податкового планування; - податкової оптимізації; - податкового менеджменту.
11. Етапи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	1. Ініціювання проведення процесу аудиту та здійснення попереднього обстеження об'єкта аудиту (податкові зобов'язання і розрахунки по ним) 2. Планування внутрішнього аудиту. 3. Проведення аудиторських процедур податкових зобов'язань 4. Формування результатів аудиту. 5. Прийняття рішень за результатами аудиту та надання консультаційної допомоги. 6. Нагляд за виконанням рекомендацій за результатами перевірки
12. Стандартизація внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Методика внутрішнього аудиту податкових зобов'язань вимагає стандартизації в розрізі кожного з істотних для компанії податків
13. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту податкових зобов'язань	Ефективність внутрішнього аудиту податкових зобов'язань: представляється можливим визначити через динаміку двох незалежних показників: суми економічних ефектів від діяльності служби і суми податкових донарахувань і санкцій

Представлений концептуальний підхід стосується рекомендацій міжнародних аудиторських організацій, побічно простежується в МСФЗ. Тим не менш, підхід залишається слабо досліджений теоретично, не розвинений з точки зору практичної імплементації, що зумовлює формування особливих рекомендацій щодо стандартизації в рамках окремих суб'єктів господарювання.

Запропонований концептуальний підхід в рамках розвитку методики внутрішнього ризик-орієнтованого аудиту податкових зобов'язань дозволяє використовувати інструментарій внутрішнього аудиту податкових зобов'язань як з точки зору перевірки нормативно-правових, формальних вимог до виконання податкових зобов'язань, так і з позиції перевірки і верифікації використовуваних інструментів податкового планування з метою податкової оптимізації при мінімізації ризиків неефективного оподаткування підприємства.

Таким чином, всі наведені розробки спрямовані на підвищення ефективності надання аудиторських послуг, ефективності управління і сприяють прийняттю кваліфікованих управлінських рішень, розвитку довгострокового, ефективного функціонування організації.

До побудови системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань пропонуємо також функціональний підхід. На Рис. 7 наведена функціональна модель організації системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

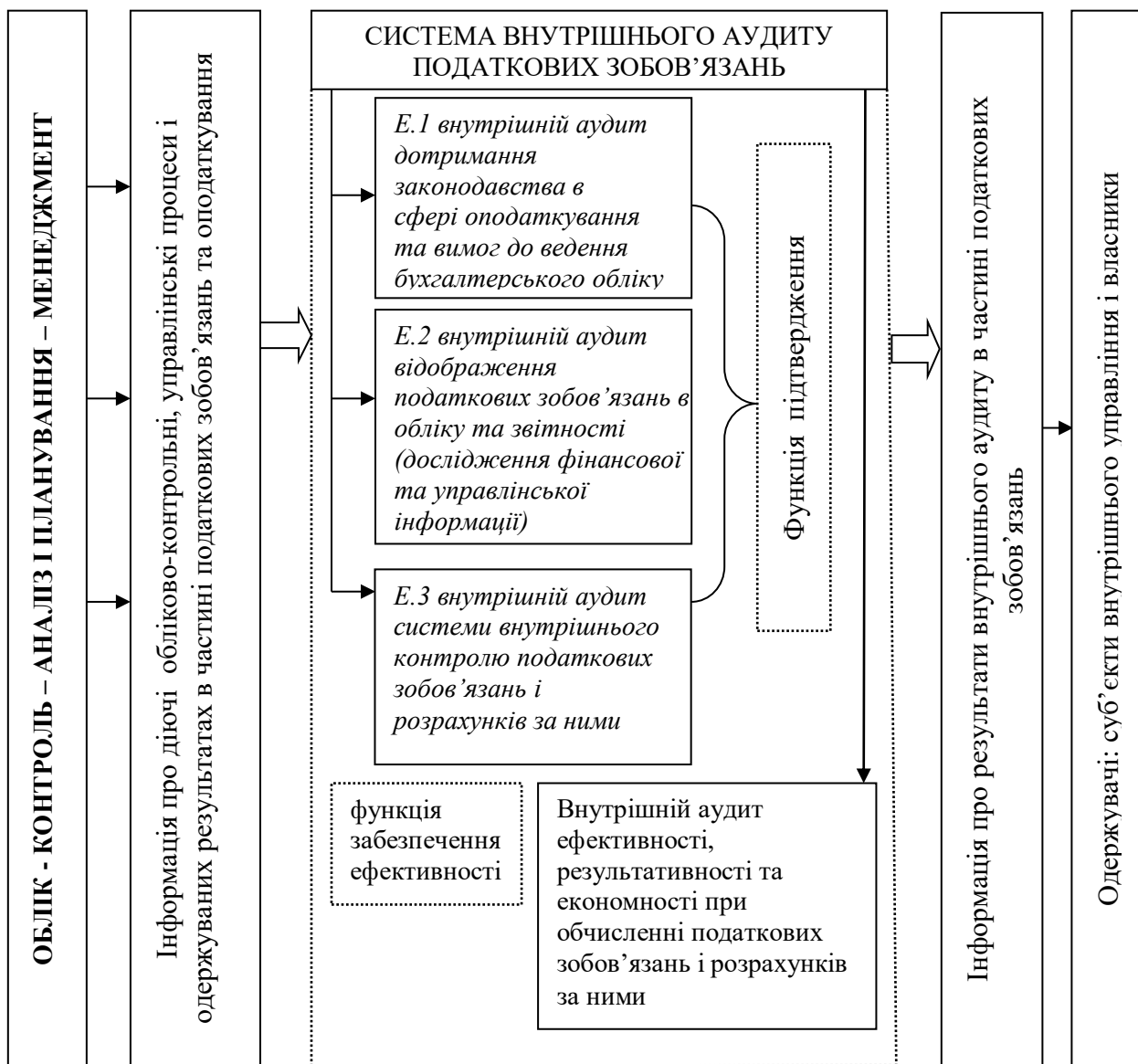


Рис. 7. Функціональна модель організації системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

Система внутрішнього аудиту податкових зобов'язань поєднує в собі елементи та функції, що реалізуються в ході проведення аудиторської перевірки та отримані на вході даної реалізації інформаційні результати. Так, джерелами інформації, що надходить до системи внутрішнього аудиту, є дані обліку, контролю та аналізу. Інформація, що надходить, підлягає аудиторській перевірці. У ході проведення аудиторської перевірки податкові зобов'язання реалізуються основні функції внутрішнього аудиту. Зміст та реалізація функцій здійснюється в рамках основних елементів системи внутрішнього аудиту. Підсумком функціонування системи є інформація про якість обліково-контрольного процесу та його результати у частині податкових зобов'язань.

Впровадження та систематичне функціонування представленої вище системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань потребує організаційного та методичного інструментарію. Найбільш оптимальним для розробки організаційно-методичної моделі функціонування системи необхідно використовувати такі підходи як стандартизація та регламентація.

Стандарт внутрішнього аудиту податкових зобов'язань як форма організації та подальшої реалізації процесу перевірки є найбільш оптимальною та дозволяє закріпити вироблені принципи, підходи та конкретні методики для застосування їх аудитором систематично. Це також дає можливість оцінювати, проводити ретроспективний аналіз застосовуваних методик та інструментів перевірки, закріпити функції та відповідальність у рамках структури служби внутрішнього аудиту.

За допомогою стандартів внутрішнього аудиту можливе також здійснення регламентації підпроцесів та операцій внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, що спрощує та уніфікує аудиторську перевірку. Водночас, беручи до уваги комплексність української податкової системи, стандарти внутрішнього аудиту мають бути адаптовані під господарські умови кожної організації. Особливості адаптації стандарту вимагають оформлення у формі повних методичних рекомендацій, які повинні бути частиною розробленого стандарту.

Методика внутрішнього аудиту розкриває прийоми, процедури і інший інструментарій, а також порядок їх застосування при проведенні аудиторської перевірки обліково-аналітичної інформації в частині податкових зобов'язань. Також до методичного блоку слід віднести методику оцінки ефективності внутрішнього аудиту податкових зобов'язань. Таким чином, крім функціональної моделі організації внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, взаємопов'язаних його функцій та основних елементів, необхідно в рамках самостійної моделі розкрити особливості організації та регламентації проведення внутрішнього аудиту. З цією метою слід використовувати організаційно-методичну модель внутрішнього аудиту податкових зобов'язань (Рис. 8), що включає в себе два основні блоки.

Розглянуті функції внутрішнього аудиту та організаційно-методичні аспекти зумовлюють також і характер інтерпретації внутрішнього аудиту як процесу, що реалізується в часі. Так, організаційно-методичну модель внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, представлену вище, доповнює структурно-логічна модель проведення внутрішнього податкового аудиту. На Рис. 9 представлена мета процесу, напрямки його реалізації і основні етапи проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.

Таким чином, внутрішній аудит податкових зобов'язань, будучи частиною системи внутрішнього аудиту, може бути розглянуто в рамках комплексу запропонованих структурно-логічних моделей: функціональної моделі організації системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань; організаційно-методичної моделі системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань; структурно-логічної моделі проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, орієнтованих на попередження і компенсацію зазначених груп і видів ризику, що принципово відрізняє її від традиційної зовнішньої перевірки. Використання структурно-логічних моделей на практиці передбачає більш деталізований підхід до їх здійснення. Зважаючи на це доцільно використовувати методичний інструментарій, необхідний для проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань.



Рис. 8. Організаційно-методична модель системи внутрішнього аудиту податкових зобов'язань

В роботі уточнено сутність понять «податкові розрахунки» та «податкові зобов'язання», що дозволило доповнити та поглибити уявлення про зміст обліку як системи контрольно-аналітичного забезпечення управління податковими розрахунками та зобов'язаннями комерційної організації, уточнити склад облікових підсистем та їх взаємодію шляхом узагальнення фінансового та податкового обліку у рамках підсистеми бухгалтерського обліку.

Визначено, що в умовах розвитку цифрової економіки України трансформується роль обліку у системі управління організацією загалом та податковими розрахунками зокрема. У зв'язку з цим під обліком пропонується розуміти систему контрольно-аналітичних процедур, які забезпечують достовірною та повною інформацією зацікавлених користувачів у встановлені терміни для прийняття управлінських рішень. Обґрунтовано запропоновану структуру облікової системи, що складається з бухгалтерського (фінансового, податкового), управлінського та статистичного обліку, засновану на гармонізації облікових підсистем та інтегрованої обробці економічної інформації. Доведено, що бухгалтерський облік поєднує підсистеми фінансового та податкового обліку, в яких відображається інформація про податкові розрахунки та зобов'язання за реальними фактами господарського життя.

Під час проведення порівняльного аналізу підходів до проведення внутрішнього податкового аудиту виявлено, що ризик-орієнтований підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань є найефективнішим і тісно пов'язаний з поняттями ризик та бізнес-

процес. Ризик-орієнтований підхід дає можливість простежити чіткий взаємозв'язок між процесами, ризиками, контролем, можливостями та рекомендаціями. Запропонований концептуальний підхід до внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, що є частиною системи внутрішнього аудиту, розглянутий у рамках комплексу структурно-логічних моделей: функціональної, організаційно-методичної, структурно-логічної моделі проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань, орієнтованих на цільове попередження та компенсацію ризику.



Рис. 9. Структурно-логічна модель проведення внутрішнього аудиту податкових зобов'язань у комерційній організації

Аналіз результатів дослідження буде корисним як вченим-теоретикам, так і практикуючим бухгалтерам і аудиторам.

Література

1. Волошенюк І. Є. Розвиток принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків. *Управління розвитком*. 2016. № 4 (186). С. 90-97.
2. Гавриленко Н. В. Грищенко О. В. Податкові витрати та контроль їх стану в системі обліково-податкового інформаційного простору. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск 14. С. 922-927.
3. Коцупатрий М. М., Ковач Є. І., Мельничук В. В. *Податковий облік і звітність: навч. посіб.* Київ, 2006. 312 с.
4. Мурашко О. В. Становлення і розвиток податкового рахівництва в умовах реформування податкової системи. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 2 (56). С. 145-147.
5. Податковий Кодекс України від 02. 12. 2010 № 2755-VI (із змінами, внесеними згідно із Законами України). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
6. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22 травня 1997 р. № 283/9-вр // *Відомості Верховної Ради України* URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80>.
7. Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету Серія: Економіка і менеджмент*. 2016. Випуск 15. С. 108-111.
8. Соколовська-Гонтаренко І. Є. Сутність податкового рахівництва та його роль у забезпеченні ефективності оподаткування. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2010. № 2 (49). С. 101-106.
9. *Сучасні проблеми обліку: монографія / Пушкар М. С. та ін.; за ред. докт. М.С. Пушкаря*. Тернопіль, 2010. 268 с.
10. Шовкопляс Т. С. Гармонізація податкового рахівництва і бухгалтерського обліку – основна мета облікової політики суб'єкта економіки. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2013. № 4. С. 159-163.