

7. Миронова О.А. Налоговое администрирование: учебник / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханаев. – М.: «Омега Л», 2007.- 288 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) (додаток до наказу ДПА України від 09.02.2006 р. № 62 «Про затвердження регламенту адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів») [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.

Е. Магонець

Формирование налоговой политики на основе использования механизма налогового администрирования

В статье рассматриваются основные принципы формирования налоговой политики в Украине, определяется место и роль налогового администрирования и его составных в процессе реализации налоговой политики государства в пределах законодательно установленной системы налогообложения.

E. Magopets

Forming of tax policy on the basis of the use of mechanism of tax administration

In the article basic principles of forming of tax policy in Ukraine are considered, the location and role of tax administration is determined and his component in the process of realization of tax policy of the state within the limits of the legislatively set systems of taxation.

Одержано 12.11.10

УДК 657.4.

О.Г. Михайленко, асп.

Кіровоградський національний технічний університет

Місце аудиту в системі національного фінансового контролю

У статті розглянуто різні погляди авторів стосовно формування системної структури фінансового контролю та місця в ній незалежного (аудиторського) контролю.

фінансовий контроль, класифікація, аудиторський (незалежний) контроль

Контроль за станом економіки, розвитком соціально-економічних процесів у суспільстві є важливою сферою діяльності будь-якого ланцюга національної економіки. Однією з ланок системи контролю є фінансовий контроль. Він відіграє роль фактора подальшого розвитку ринкових відносин. За його допомогою закріплюється самостійність підприємницької діяльності, забороняється втручання з боку держави у внутрішньогосподарську сферу відповідних підприємств, організацій, приватних осіб.

Окремим видом фінансового контролю є незалежний аудиторський контроль, який виник у зв'язку із розширенням прав підприємств, демократизацією і використанням економічних важелів і стимулів, спрямованих на підвищення ефективності та оцінки її результатів.

Аудиторська діяльність є одним із видів підприємницької діяльності, вона, з одного боку, підлягає державному регулюванню, з іншого – її розвиток визначається законами ринку. Однак аудиторська діяльність нас цікавить не як аудиторська послуга чи вид підприємницької діяльності, а як форма фінансового контролю та адміністративно-процесуальна процедура здійснення якої підпорядковано чітким меті, завданням, підставам та процедурам здійснення.

Значний внесок в теоретичну розробку сутності та класифікації національного фінансового контролю зробили вітчизняні науковці, серед яких Білуха М., Бутинець Ф., Валуєв Б., Давидов Г., Дем'яненко М., Дрозд І., Єфименко В., Коцупатрий М., Кужельний М., Рудницький В., Сопко С., Чумаченко М. та інші. В останні роки дослідження аудиту як форми фінансового контролю, засобу управління економічними і соціальними процесами взагалі і в цілях детінізації економіки зокрема, визначення питань щодо мети та основних завдань і функцій аудиту зазнали певних позитивних змін, але ще не достатньо розроблені і вимагають подальших наукових досліджень.

Мета даної статті полягає у висвітленні структури системи фінансового національного контролю та місця в ній незалежного (аудиторського) контролю.

Фінансовий контроль можна визначити як цілеспрямовану діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, яка спрямована на додержання законності, фінансової дисципліни і раціональності у забезпеченні реалізації фінансової діяльності держави, тобто мобілізації, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів з метою виконання завдань і функцій держави та ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин. Фінансовий контроль за діяльністю суб'єктів фінансових відносин передбачає різноманітні його види, форми і методи. Види контролю визначають співвідношення контролюючого і підконтрольного суб'єктів.

Залежно від суб'єктів, що здійснюють контроль, А.М. Ковальова виділяє загальнодержавний, відомчий, внутрішньогосподарський, суспільний і незалежний (аудиторський) фінансовий контроль. Ознакою загальнодержавного контролю є те, що його здійснюють органи державної влади й управління і він охоплює об'єкти господарювання незалежно від відомчої належності

Відомчий та внутрішньокорпоративний контроль полягає у перевірці фінансової діяльності суб'єктів, що підпорядковані міністерствам і відомствам або входять до складу корпоративних об'єднань.

Незалежний фінансовий контроль здійснюється незалежними контролюючими органами – аудиторськими фірмами. Цей контроль теж спрямований на перевірку законності фінансової діяльності і доцільності здійснення окремих фінансових операцій. Однак висновки за результатами контролю мають рекомендаційний характер. Вони визначають відповідність чи невідповідність фінансової діяльності чинному законодавству, реальність та повноту її відображення у фінансовому обліку та звітності.

Суспільний фінансовий контроль – це контроль з боку суспільства за фінансовою діяльністю держави. Він не має, як правило, організованих форм (певною мірою функції цього контролю виконує Рахункова палата) і здійснюється за рахунок відкритості, гласності й прозорості фінансової діяльності держави. Кожний громадянин повинен мати право на ознайомлення, наприклад, з процесом складання і виконання бюджету, який формується переважно за рахунок доходів юридичних і фізичних осіб. Контрольні функції громадян реалізуються також через виборчу систему – обираючи певні партії чи окремих депутатів, виборці обирають чи відкидають і певну фінансову політику [5].

Класифікація фінансового контролю, яку пропонує Ковальова А.М. є дещо недосконалою, оскільки на наш погляд відомчий контроль є частиною загальнодержавного, тому вважаємо доцільним об'єднати ці два види контролю в єдиний. Що ж стосується суспільного контролю, то його виділення як окремого виду фінансового контролю звичайно є позитивним і сподіватимемося, що він все більше розвиватиметься в нашій країні, адже суспільний контроль також має значний вплив на діяльність як державного так і приватного сектору економіки.

Більш детальною є класифікація Рогуленка Т.М. представлена на рис.1, в якій він виділяє дев'ять видів фінансового контролю:

- а) фінансовий контроль органів законодавчої влади і місцевого самоврядування;
- б) фінансовий контроль Президента України;
- в) фінансовий контроль органів виконавчої влади загальної компетенції;
- г) фінансовий контроль органів виконавчої влади спеціальної компетенції;
- д) фінансовий контроль фінансово-кредитних органів;
- е) відомчий фінансовий контроль;
- є) внутрішньогосподарський фінансовий контроль;
- ж) громадський фінансовий контроль;
- з) аудиторський фінансовий контроль [7].

Новизна тут полягає в тому, що більш детальному розподілу піддається державний контроль та контроль з боку власника, але в такому випадку варто деталізувати і аудиторський фінансовий контроль.



Рисунок 1 - Класифікація фінансового контролю за суб'єктами його здійснення [7]

В юридичній та економічній літературі зустрічаються й інші підходи щодо класифікації фінансового контролю. Так, за організаційною структурою (залежно від суб'єктів здійснення) М.Т. Білуха поділяє фінансовий контроль на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника [1]. Але, на думку І. Стефанюка, недоліком запропонованої класифікації залежно від суб'єктів здійснення контролю є виділення незалежного контролю. При такому підході на його думку, логічним було б

визначити, від чого контроль має бути незалежним. Якщо від держави, то і муніципальний, і в більшості випадків контроль власника (з огляду на форму власності підприємницьких структур) є незалежним контролем. Якщо від підконтрольного суб'єкта, то незалежним також є державний і муніципальний контроль. При такій класифікації виходить, що контроль є незалежним до контролюючого суб'єкта, тобто сам до себе, що являється помилковим [8].

Залежно від взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю В.О. Шевчук поділяє фінансовий контроль на зовнішній і внутрішній, а відносно суб'єктів контролю й характеру контрольної діяльності поділяє на державний, муніципальний та незалежний. Він зазначає, що державний контроль виокремлюється у сфері державної влади, муніципальний – у сфері місцевого самоврядування, незалежний – у сфері громадянського суспільства [9], тобто можна розуміти, що результати таких видів контролю призначені для прийняття рішень тільки у цих сферах.

Шевченко Т. в свою чергу стверджує, що при поділі фінансового контролю за видами аудиторську діяльність не можна називати фінансовим контролем. Оскільки з точки зору термінології «аудит» є поняттям більш вузьким, ніж «контроль». Контроль включає в себе аудит як проміжний етап, оскільки його функція – не просто виявлення фактів порушень, але й приведення фінансової системи в належний стан. Делегування державою певних контрольних функцій будь-яким недержавним організаціям не змінює сутності цього контролю.

Заслуговує на увагу і думка Орлюк О.П., який виокремлює державний, внутрішньогосподарський, відомчий, аудиторський контроль, контроль фінансово-кредитних установ. Під державним фінансовим контролем він розуміє контроль, який здійснюють органи державної влади, в першу чергу законодавчої й виконавчої, який спрямовано на об'єкти, що підлягають контролю незалежно від їх відомчого підпорядкування. Відомчий фінансовий контроль здійснюють конкретні контрольно-ревізійні управління (відділи, групи) міністерств, відомств, Державних комітетів та інших органів державного управління. Він спрямований на забезпечення законності та фінансової дисципліни як підпорядкованими підприємствами, установами, організаціями, так і всередині самого відомства. Внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюють економічні служби підприємств, установ, організацій (бухгалтерії, фінансові відділи, служби фінансового менеджменту та внутрішнього аудиту, відділи планування тощо). Він супроводжує повсякденну фінансово-господарську діяльність. Аудиторський (недержавний) фінансовий контроль здійснюють незалежні аудитори або аудиторські фірми, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення [6].

Даний автор як і Ковальова А.М. розділяє державний і відомчий контроль керуючись тим, що вони здійснюються різними суб'єктами контролю, але ж контрольно-ревізійні управління (відділи, групи) міністерств, відомств, Державних комітетів та інших органів державного управління, є частиною державної влади, яку Орлюк О.П. вважає суб'єктом державного контролю. Також враховуючи те, що дуже часто контроль фінансово-кредитних установ здійснюється на підставі аудиторського, то можна було б посперечатися про доцільність виділення такого виду контролю, але враховуючи сучасний стан фінансово-кредитної сфери в нашій державі дана пропозиція є вірною.

Воронова Л.К. в свою чергу виділяє:

- державний контроль, який здійснюється органами держави, які наділені компетенцією й повноваженнями на здійснення контрольних дій. Це органи: загальної компетенції – Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України; спеціальної компетенції – спеціально створені для фінансового контролю

(податкові органи, Рахункова палата, Контрольно-ревізійне управління, Державне казначейство);

- муніципальний – здійснюють органи місцевого самоврядування. Сфера його застосування досить широка - від затвердження місцевого бюджету, його виконання і затвердження звіту про його виконання до конкретних питань дотримання фінансової дисципліни, що належать до компетенції органів місцевого самоврядування);
- суспільний фінансовий контроль є незалежним і здійснюється представниками громадськості на добровільній та безоплатній основі;
- аудиторський фінансовий контроль є незалежним професійним і здійснюється аудиторами (фізичними особами) та аудиторськими фірмами [2].

Грідчина В.Д. розрізняє такі види фінансового контролю: державний, аудиторський та внутрішньогосподарський. Ці види фінансового контролю виконуються у формах, що визначаються за певними ознаками. Так, за часом здійснення виокремлюють попередній, поточний і подальший контроль; за джерелами даних, що перевіряються, – документальний і фактичний; за методами виконання – ревізію (комплексну або некомплексну), перевірку, аналіз і обстеження (рис.2).

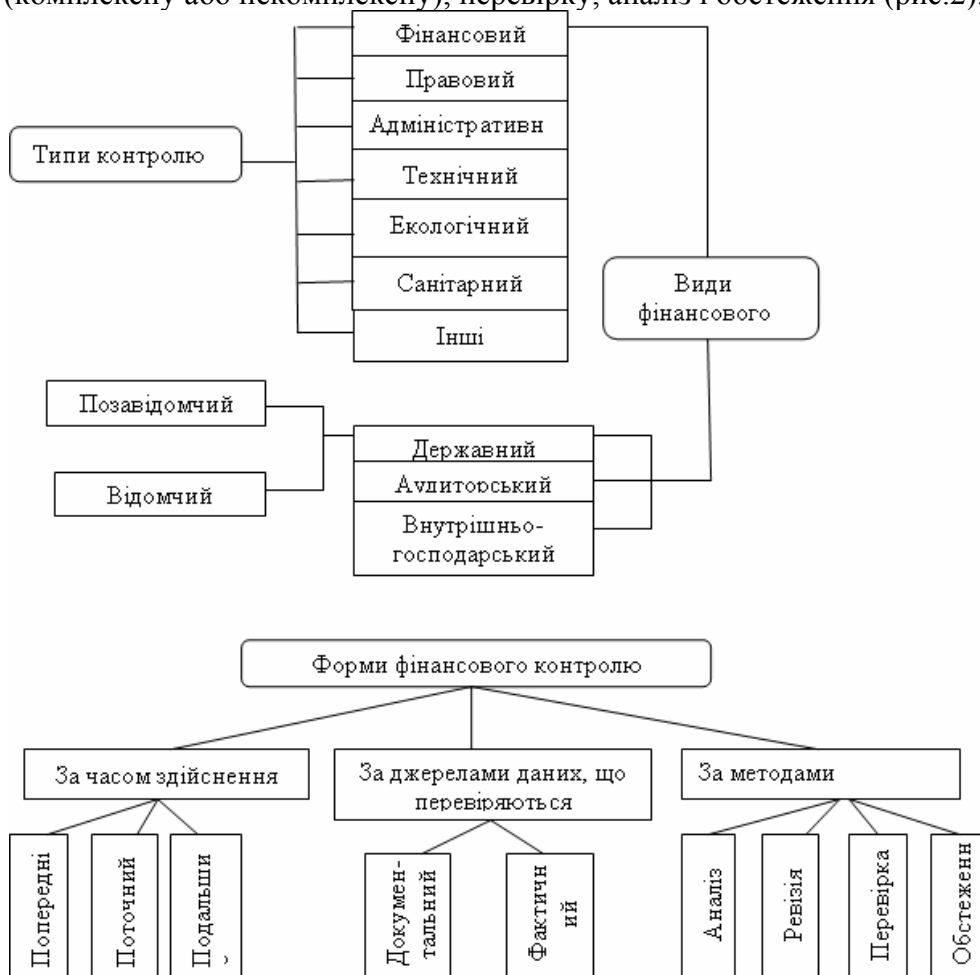


Рисунок 2 - Класифікація фінансового контролю за типами, видами і формами [3]

Така класифікація на даний момент для України є достатньою, але все ж ми б хотіли зазначити, що до даного поділу варто включити суспільний контроль.

Підсумовуючи зазначимо, що при класифікації фінансового контролю за суб'єктами його здійснення більшість авторів виділяють державний фінансовий контроль та майже всі муніципальний і внутрішньогосподарський. Що ж до

аудиторського контролю, то лише Стефанюк І. та Шевченко Т. не погоджуються з тим, що він являється видом фінансового контролю. На нашу думку оптимальною є така класифікація фінансового контролю за суб'єктами його здійснення: державний контроль, аудиторський (незалежний), внутрішньогосподарський та суспільний.

Аудиторський як і інші форми фінансового контролю є головними складовими в механізмі детінізації економіки, оскільки так чи інакше пов'язані із такою суспільною сферою діяльності держави, як виявлення порушень фінансової дисципліни, інших відхилень від норми, тобто протидією правопорушенням. Так чи інакше, кінцевою метою аудиту, як будь-якої іншої форми фінансового контролю, є не тільки підтвердження достовірності фінансової звітності, а й випадки спростування відповідності фінансових звітів закону через виявлення різноманітних правопорушень, і вжиття заходів, спрямованих на їх припинення, покращання бухгалтерського чи податкового обліку, податкової дисципліни, тобто усунення факторів, що призводять до вчинення адміністративно-правових деліктів порушень фінансової дисципліни, інших тіньових проявів. Дані фактори можуть бути економічного, соціального, правового та контрольно-організаційного характеру.

Список літератури

1. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підруч. для студентів вузів, що вивчають дисципліну «Бух. облік і аудит». — К.: Манускрипт: 2002. — 320с.
2. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. - К.: Прецедент; Моя книга, 2006.-448 с.
3. Грідчина В.Д., Захожай В.Б.,Осіпчук Л.Л. та ін.: Фінанси теоретичні основи: Підручник / за наук. ред.. М.В. Грідчиної, В.Б. Захожая. — 2-ге вид., виправл. і допов. — К.: МАУП, 2004. — 312с.
4. Давидов Г.М., Давидов І.Г, Давидов Ю.Г. та ін. Аудит: Підручник / за ред.. Г.М.Давидова, М.В. Кужельного. — 2-ге вид., переробл. і доповн. — К.: Знання, 2009. — 495с.
5. Ковальова А.М.Аудит: Підручник. — К.: ЦУЛ,2009. — 436с.
6. Орлюк О.П. Аудит та ревізія: Підручник. — К.: «Знання». — 2008. — 354с.
7. Рогуленко Т.М. Аудит: Учебник. — М.: Економіст, 2006. — 383с.
8. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи // Фінанси України. — 2009. - №11. — С.12-19. Шевчук В.О.Теорія аудиту: навч. посіб.- К.: «ЛТД», 2007. — 385с.
9. Шевчук В.О.Теорія аудиту: навч. посіб.- К.: «ЛТД», 2007. — 385с.

О. Михайленко

Место аудита в системе национального финансового контроля

В статье представлены различные мнения авторов в отношении формирования системы финансового контроля и определения в ней места аудиторского (независимого) контроля.

O. Mihaylenko

The place of audit in the system of national financial control

In article describes different views of the authors concerning the formation of a system of financial control and places it in the independent (audit) control.

Одержано 13.11.10