



Віталій Ліпський,
аспірант кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Відкритого міжнародного університету
розвитку людини «Україна»

УДК 347.73

Аудиторський контроль як складова фінансового контролю у сфері сплати обов'язкових платежів

На даний час спостерігаються тенденції стрімкого розвитку правовідносин пов'язаних із сплатою обов'язкових платежів в тому числі і податкового характеру, що зокрема зумовлені прийняттям Податкового кодексу України та реалізацією його норм, пов'язаних зі здійсненням фінансового контролю. В той же час, відсутня єдина комплексна система контролю сплати обов'язкових платежів чільну роль у якій має посідати аудиторський контроль, як контроль, що охоплює всю сукупність фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання в тому числі і сплату платежі як податкового, так і не податкового характеру.

Необхідність такої системи зумовлена перш за все тим, що за останній період все більше платежів неподаткового характеру переходять до сфери адміністрування податкових органів, що є цілком логічним і правильним з огляду на створення Фіскальної служби України, при цьому системи контролю податкових та неподаткових платежів залишаються все ще розмежованими та діють окремо одна від одної хоча є дуже

подібними та діють по суті на одних і тих же принципах і аналогічній правовій базі. Чому, в значній мірі має посприяти застосування єдиного аудиторського контролю податкових і неподаткових платежів.

З огляду на вказане постає питання про необхідність аналізу аудиторського контролю на предмет його застосування до всієї сукупності обов'язкових платежів та вироблення на цій основі єдиної системи фінансового контролю обов'язкових платежів, загалом.

Проблематика аудиторського контролю досить ґрунтовно розглянута в науковій літературі, зокрема її торкали такі науковці як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. І. Дорош, В. А. Онищенко та О. А. Чугаєв, І. І. Пилипенко, К. І. Редченко, Б. Ф. Усач, вагомий вклад внесли і С. І. Дерев'янку, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Гоняйло та цілий ряд інших науковців. З податкової точки зору аудит досліджували М. П. Кучерявенко, Т. О. Матвієнко, В. А. Онищенко і О. А. Чугаєв, І. Б. Стефанюк та інші. При цьому варто відмітити, що аудит розглядав-

ся як складова загального фінансового контролю і в контексті податкового аудиту, проте аудит обов'язкових платежів не був предметом наукових досліджень.

Згідно ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [1].

У міжнародних стандартах з аудиту поняття «аудит» розкривається як «перевірка фінансових звітів або віднесеної до них фінансової інформації об'єкта незалежно від того, приносить прибуток або ні, його розміри і форми організації, коли така перевірка здійснюється з метою вираження подальшої думки».

Аудит спрямований на забезпечення майнових інтересів як конкретних осіб: власників (засновників та учасників), самих юридичних осіб, їх кредиторів, інвесторів, так і інших осіб, які використовують фінансову (бухгалтерську) звітність перевірених осіб [2, с. 1154-1155].

Очевидно, що розуміння аудиту у більш широкому значенні через зміну цільових установок і, відповідно, еволюція різновидів аудиту потребує наукового переосмислення його фундаментальних положень у напрямку їх адаптації до сучасних вимог системи незалежного фінансового контролю. Сьогоднішні реалії аудиторської практики свідчать, що предметом перевірки виступає не тільки фінансова, а й інша звітність та дані в залежності від очікувань користувачів. Не потребує доказів і твердження, що здійснення аудиту неможливо без перевірки предмету контролю, на відміну від інших видів діяльності в аудиторській сфері. Саме перевірка є обов'язковим атрибутом

аудиту, без якої втрачається будь-який сенс аудиторського контролю [3, с. 8-9].

Державний аудит є одним із головних напрямків роботи контролюючих органів у рамках державного фінансового контролю. Поряд із традиційною ревізією, що має фіскальний характер, державний аудит забезпечує не лише виявлення порушень у бюджетному процесі, а й їх попередження та запобігання у майбутньому. В залежності від мети, завдань, предметної області перевірки державний аудит проводять у різних напрямках [4, с. 28]. Його поділяють на зовнішній та внутрішній. Сутність зовнішнього і внутрішнього аудиту досить детально розкрито у багатьох працях як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Так, якщо зовнішній аудит проводиться спеціалізованими органами державного фінансового контролю, то внутрішній – спеціально створеними підрозділами в системі управління [5, с. 664]. Загалом державний стратегічний аудит, з одного боку, можна розглядати як особливий вид контролю, направлений на виявлення відповідності витрачених фінансових коштів рівню досягнення стратегічних цілей, а з іншого боку – інструмент управління, що дає змогу оцінити та скоригувати прийняті стратегічні рішення [5, с. 664].

Поряд з тим сьогоднішні реалії панування ринкової економіки дозволяють говорити про розширення підприємницької діяльності, що відповідно зумовило необхідність посилення контролю в цій сфері. Так, наряду з державними контролюючими органами в Україні набуває свого розповсюдження незалежний аудит, а отже, і аудиторська діяльність. Цей вид діяльності, як показує зарубіжний досвід, виступає невід'ємною складовою сучасної економічної системи. Проте аудиторська діяльність по своїй суті є нічим іншим як різновид підприємницької діяльності, а це означає, що вона також потребує наявності контролю державного органу,

який буде забезпечувати правомірне провадження такої діяльності [6, с. 117].

Аудит – це відносно новий вид фінансового контролю, який став невід’ємним атрибутом ринкової економіки. Зараз багатьма українськими компаніями вводиться практика складання фінансової звітності, що відповідає не лише національному законодавству, але і міжнародним стандартам. Це дозволяє залучити іноземне фінансування, продати свої активи міжнародним компаніям, а також збільшити довіру з боку інших учасників ринку. Аудит, проведений за міжнародними стандартами, як правило, містить більше показників, що допомагає побачити реальне фінансове положення підприємства і уберегти себе від ряду можливих ризиків [7, с. 325].

Таким чином можна констатувати, що аудиторський контроль діє як у сфері державного аудиту, так і недержавного аудиту, що дозволяє забезпечити додаткові контрольні заходи для уникнення порушень фіскального законодавства. В той же час, проведення державного аудиту на рівнях зовнішнього і внутрішнього дає змогу охопити всю сукупність підконтрольних відносин і разом з цим забезпечити подвійний контроль (спочатку внутрішній, а потім зовнішній). Разом з цим, аудиторський контроль покликаний не лише констатувати порушення, а і виявити його причини та запропонувати шляхи їх подолання.

Розглядаючи таку сфери аудиту як податковий аудит слід відмітити, що він, як самостійний напрям аудиторської діяльності, пов’язаний і з появою обліку у системі оподаткування, заснованого на специфічній методології та методичному забезпеченні за особливою нормативно-правовою регламентацією. На законодавчому рівні податковий аудит на сьогодні не визначений. І на думку О. В. Артюх, відсутність єдиного наукового підходу щодо тлумачення змісту податкового аудиту, його гене-

зи, місця в структурі аудиторської діяльності, тенденції розвитку у системі фінансового контролю свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних аспектів теорії та практики податкового аудиту [8, с. 336]. З чим слід цілком погодитися.

Відомо, що податковий контроль є однією із форм фінансового контролю, який можливо проводити у формі ревізії фінансово-господарської діяльності або у формі податкового аудиту. Податковий аудит, у даному ракурсі, – це «процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, а також законністю здійснення операцій, пов’язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків» [9, с. 139]. А. А. Микитюк визначає податковий аудит, як урегульовану нормами матеріального і процесуального права діяльність податкових органів з контролю за дотриманням податкового законодавства, яка проводиться шляхом збору, накопичення та аналізу об’єктивних даних про економічні дії та події, вибору об’єктів для документального контролю, дослідження первинних, облікових, звітних документів, пов’язаних зі сплатою податків і зборів (обов’язкових платежів), іншої інформації про фінансово-господарську діяльність платників податків [10, с. 171].

На думку І. А. Бажина, податковий аудит – будь-яка перевірка правильності числення і своєчасності сплати до бюджету податків, незалежно від цільової спрямованості і характеру стосунків між суб’єктом і аудированою організацією [12, с. 56]. Подібний підхід до цього питання має і І. Є. Риженко [13, с. 27]. Т. В. Василькова і С. Я. Цимбалюк [14] та Ревуцька Л. В. [15, с. 23-26] розглядають податковий аудит як одну з форм податкового контролю.

Окремі науковці розмежують поняття податкового контролю і подат-

кового аудиту, та роблять акцент на сукупність прийомів способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності і надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [11, с. 120]. А Є. С. Іванова взагалі пропонує розподіляти аудит на: а) податковий аудит, який відносить до сфери контролю податкових органів; б) аудит оподаткування, який вважає незалежною перевіркою стану бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації з податків і зборів, перерахованих до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх щодо їх усунення [16].

Останні зі вказаних підходів є найближчим до істини адже цілком слушно, що аудит варто поділяти на податковий та аудит неподаткових платежів, при цьому дані види аудиту мають входити до складу аудиту обов'язкових платежів загалом. Разом з цим, вище окреслена позиція про поділ аудиту на податковий та оподаткування видається дещо хибною, адже охоплення питань аудитом оподаткування безпосередньо має включати в себе і податковий аудит, що робить недоцільним такий поділ. Відповідно у складі аудиторського контролю варто виділяти аудиторський контроль обов'язкових платежів до складу якого має входити податковий аудит та аудит неподаткових платежів, при цьому останній має розповсюджуватися виключно на сферу неподаткових платежів, включаючи із сфери свого контролю платежі податкового характеру.

Варто також акцентувати увагу на тому, що аудиторський контроль у сфері сплати обов'язкових платежів має здійснюватися на єдиній нормативно-правовій основ та за єдиними

підходами. В цьому зв'язку, слід хоча і виокремлювати аудиторський контроль податкових і неподаткових платежів проте звести його до єдиної бази та максимально наблизити один до одного, що дасть змогу значно спростити адміністрування таких платежів та відповідно затрати на його проведення.

Система податкового аудиту складається із зовнішнього і внутрішнього податкового аудиту, які можуть здійснюватися як незалежними (без фінансового інтересу), так і залежними (з наявністю фінансового інтересу) суб'єктами. Як залежні суб'єкти податкового аудиту, в цьому випадку, виступають податкові та правоохоронні органи, що представляють інтереси держави, а тому мають непрямий фінансовий інтерес, а також структурні підрозділи організації (відділи внутрішнього аудиту) [13, с. 27]. Важливо відмітити, що незалежний аудит не лише дає змогу забезпечити неупереджений контроль, а і дозволяє запобігти порушенням вказуючи платнику на недоліки і виявлені відхилення від вимог законодавства. В той же час, такий контроль не здатний замінити обов'язковий державний контроль, проте може стати його корисним доповненням та засобом для уникнення зловживань з боку податковий органів.

Так, при розгляді сутнісних характеристик основних видів податкового аудиту, важливо враховувати, що аудиторські фірми при безпосередньому виконанні процедур перевірки правильності нарахування податків найчастіше використовують методики, які притаманні державному податковому аудиту, що вказує на єдність цих форм податкового контролю й створює основу не тільки для досягнення взаєморозуміння між їх суб'єктами, але й для узгодженого їх застосування з метою підвищення рівня податкової дисципліни в суспільстві [17, с. 67]. Вказане цілком справедливе і для аудиту неподаткових платежів, у сплаті яких може

бути задіяний незалежний аудиторських контроль.

Відповідно аудиторський контроль як складова фінансового контролю у сфері сплати обов'язкових платежів має включати в себе державний та недержавний аудиторський контроль, останній з яких має виступати в ролі незалежної ланки допомагаючи платникам у виконанні їх обов'язків по сплаті платежів та перешкоджаючи зловживанням з боку контролюючих органів.

Таким чином, аудиторський контроль у сфері сплати обов'язкових платежів виступає складовою фінансового контролю загалом та має охоплювати питання нарахування, сплати і подання податкової звітності по податкових і неподаткових платежах,

при цьому зближуючи контроль таких платежів для спрощення його здійснення і маючи розподіл на аудиторський контроль податкових і неподаткових платежів. Також даний контроль має здійснюватися із залученням незалежного (незалежного) фінансового контролю, що повинен допомагати платникам та перешкоджати зловживанням з боку органів контролю.

Напрямом подальших досліджень вбачається формування системи фінансового контролю у сфері сплати обов'язкових платежів, як єдиної системи контролю податкових і неподаткових платежів з обов'язковим включенням до її складу аудиторського контролю даної сфери.

Список використаних джерел

1. *Про аудиторську діяльність*: Закон України від 22 квітня 1993 року № 249-ХІІ // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
2. *Чорна А. М.* Місце та значення аудиту в системі фінансового контролю в Україні / А. М. Чорна // Форум права. – 2013. – № 1. – С. 1154-1159 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2013_1_189
3. *Артюх О. В.* Сучасне обґрунтування окремих постулатів у сфері податкового аудиту / О. В. Артюх // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2015. – № 2. – С. 6-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_2_4
4. *Лядова Ю. О.* Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю / Ю. О. Лядова // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 4(20). – С. 27–32.
5. *Будник Л. А.* Класифікація державного аудиту [Електронний ресурс] / Л. А. Будник, І. Д. Голяш // Економіка та суспільство. – 2016. – № 2. – С. 661-665 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/118.pdf
6. *Князєв В. С.* Організаційно-правові аспекти функціонування Аудиторської палати України: проблеми та можливі шляхи їх вирішення / В.С. Князєв // Право і суспільство. – 2013. – № 6.2. – С. 117-121 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2013_6
7. *Соболев В. М.* Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні / В. М. Соболев, Т. Л. Слюніна, Т. В. Розіт // Бізнес Інформ. – 2013. – № 11. – С. 324-328 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_11_55
8. *Артюх О. В.* Податковий аудит у структурі аудиторської діяльності: вітчизняний та зарубіжний досвід / О. В. Артюх // Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: монографія / за ред. д.е.н., професора В. Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 336-356.

9. *Онищенко В. А.* Податковий аудит: навч. посібник / В. А. Онищенко, А. О. Чугаєв. – Ірпінь: Академія ДПСУ, 2003. – 398 с.
10. *Микитюк А. А.* Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України: дисертація ... кандидата юридичних наук / А. А. Микитюк. – Ірпінь, 2010. – 204.
11. *Воїнова Т. С.* Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // *БизнесИнформ*. – 2009. – № 12. – С. 120-122.
12. *Бажин И. А.* Налоговый аудит: объект, цели, задачи // *Аудиторские ведомости*. – 2006. – № 4. – С. 56-60.
13. *Риженко І. Є.* Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування / І. Є. Риженко // *Науковий журнал «Економіка розвитку»*. – 2010. – №1(53). – С. 26-28.
14. *Василькова Т. В., Цимбалюк С. Я.* Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практ. конференції. – Ірпінь: Національна академія ДПСУ, 2004. – 422 с.
15. *Ревуцька Л. В.* Теоретичні основи сутності податкового аудиту / Л. В. Ревуцька // *Економіка та держава*. – 2009. – № 10. – С. 23-26.
16. *Иванова Е. С.* О сущности понятия «аудит налогообложения» в соотношении с понятиями «налоговый аудит» и «налоговый консалтинг» / Е. С. Иванова // *Вопросы экономики и права*. – 2011. – № 4. – С. 365-371.
17. *Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку.* Наукове видання. / колектив авторів під загальною редакцією к.е.н., проф. Дікань Л. В. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. – 96 с.

Ліпський В. В. Аудиторський контроль як складова фінансового контролю у сфері сплати обов'язкових платежів

У статті розглянуто норми фінансового і податкового законодавства та наукові праці, які присвячені законодавчому регулюванню питань фінансового контролю обов'язкових платежів. Запропоновано авторське бачення складу такого контролю на основі контролю податкових і неподаткових платежів та вказується на необхідність використання незалежного (недержавного) аудиторського контролю поряд із державним аудитом.

Ключові слова: фінансовий контроль, податковий контроль, контроль неподаткових платежів, контроль обов'язкових платежів, аудиторський контроль обов'язкових платежів, склад аудиторського контролю обов'язкових платежів.

Липский В. В. Аудиторский контроль как составляющая финансового контроля в сфере уплаты обязательных платежей

В статье рассмотрены нормы финансового и налогового законодательства и научные труды, посвященные законодательному регулированию вопросов финансового контроля обязательных платежей. Предложено авторское видение состава такого контроля на основе контроля налоговых и неналоговых платежей и указывается на необходимость использования независимого (негосударственного) аудиторского контроля наряду с государственным аудитом.

Ключевые слова: финансовый контроль, налоговый контроль, контроль неналоговых платежей, контроль обязательных платежей, аудиторский контроль обязательных платежей, состав аудиторского контроля обязательных платежей.

Lipsky V. Audit as a part of financial control in the payment of mandatory payments

The article deals with the financial regulations and tax legislation and scientific works devoted to legislative regulation of financial controls required payments. The author's view of what constitutes such control through the control of tax and non-tax payments and indicates the need for an independent (non-state) along with auditing state audit.

Key words: financial control, tax control, control of non-tax payments, control of compulsory payments, audit control of compulsory payments, composition auditing compulsory payments.