

Тах), чистий операційний прибуток після оподаткування, що використовується, наприклад, при розрахунку економічної доданої вартості.

**Література:** 1. Ван Хорн Дж. Основы финансового менеджмента / Джеймс К. Ван Хорн, Джон М. Вахович мл. ; [пер. с англ. под ред. В. А. Кравченко]. – [11 изд.]. – М. : Изд. дом "Вильямс", 2003. – 992 с. 2. Уолш К. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / Кяран Уолш ; [пер. з англ. Л. Л. Лазерний]. – К. : Всеуито ; Наукова думка, 2001. – 367 с. – (Сер. "Усе про менеджмент"). 3. П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" : Наказ, Положення від 31.03.1999 р. № 87 (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів) [Електронний ресурс] / Мінфін України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>. 4. П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" : наказ, Положення від 31.03.1999 р. № 87 (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів) [Електронний ресурс] / Мінфін України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99>. 5. МСБО (IAS) 1 "Подання фінансової звітності" // Міжнародні стандарти фінансової звітності. – 2004. – Ч. I [пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – С. 655–712. 6. МСБО (IAS) 18 "Дохід" // Міжнародні стандарти фінансової звітності. – 2004. – Ч. I [пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – С. 1011–1030.

Стаття надійшла до редакції  
28.01.2010 р.

УДК 336.025

Риженко І. Є.

## ПОДАТКОВИЙ АУДИТ ЯК ЗАСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ФУНКЦІЙ ДЕРЖАВИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

*Анотація. Досліджено економічний зміст та сутність категорії "податковий аудит", теоретичні засади створення ефективної цілісної системи податкового аудиту, а також можливості застосування податкового аудиту як засобу підвищення податкової дисципліни та протидії податковим правопорушенням.*

*Аннотация. Исследовано экономическое содержание и сущность категории "налоговый аудит", теоретические основы создания эффективной целостной системы налогового аудита, а также возможности использования налогового аудита как средства повышения налоговой грамотности и противодействия налоговым правонарушениям.*

*Annotation. The economic contents and essence of the category "tax auditing", theoretical bases of making the efficient holistic system of the tax auditing and possibility of the using the tax auditing as facility of increasing the tax discipline and reluctances of the tax offenses are researched.*

**Ключові слова:** податковий аудит, податковий контроль, незалежний аудит, система податкового аудиту.

Сучасний стан розвитку економіки України характеризується різноманітністю форм власності та організацій

суб'єктів господарювання, збільшенням кількості підприємств приватного сектору, зменшенням впливу на стан економіки державних підприємств, трансформацією взаємовідносин держави та нового класу власників, що з'явився після набуття Україною незалежності.

В умовах сучасної глобальної економічної кризи актуалізується проблема наявності таких негативних тенденцій розвитку, як тінізація економічних відносин, поширення економічних правопорушень і низький рівень громадської довіри до влади та бізнесу через неефективність регуляторних заходів. Оподаткування постає такою сферою суспільних відносин, навколо якої відбувається особливе загострення конфлікту інтересів власників бізнесу, держави та усієї громадськості. Ефективне функціонування ринкової економіки за таких умов вимагає налагодження взаємовідносин економічних суб'єктів на підставі встановлення чіткого механізму справляння податків та притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства.

При визначенні сучасних завдань податкового контролю необхідно враховувати, що податковий контроль повинен не тільки сприяти наповненню бюджету необхідними коштами, але й дбати про суспільне визнання податкової діяльності як необхідної умови функціонування державного устрою, забезпечувати суцільне виконання суб'єктами господарювання та громадянами податкових норм і, враховуючи економічні інтереси власників, скласти передумови для розширеного відтворення й добровільної сплати податків.

Однією із форм реалізації податкового контролю є податковий аудит, який сьогодні має розглядатися не тільки як ефективний засіб зниження податкових ризиків окремих організацій або засіб адміністративного впливу державних органів на платників податків, а як цілісна система з розвинутою інфраструктурою та забезпеченням і дієвий інструмент реформування системи податкового контролю.

Створення ефективної системи податкового аудиту, спрямованої на захист інтересів власника та дотримання вимог податкового законодавства платниками податків, має стати результатом спільних зусиль зацікавлених фахівців на шляху реформування економіки, розвитку її приватного сектору, розбудови громадянського суспільства.

Таким чином, теоретичне дослідження економічного змісту та сутності категорії "податковий аудит", систематизація його основних характеристик, принципів і функцій, вивчення можливостей застосування податкового аудиту як засобу підвищення податкової дисципліни та протидії податковим правопорушенням представляється сучасним і актуальним завданням економічної науки.

Необхідно відзначити, що до теперішнього часу в Україні безпосередньо податковому аудиту присвячено небагато спеціальних наукових досліджень, хоча деякі аспекти, тим не менш, розглянуті у періодичних виданнях та монографіях. Зокрема, велике значення для поданої роботи мали дослідження вітчизняних та російських науковців, які вивчали питання податкового контролю, зокрема, таких, як А. В. Бризгалін, І. В. Басанцов, В. П. Завгородній, М. П. Кучерявенко, В. П. Мельник, В. А. Онищенко, А. П. Чердиченко, В. О. Шевчук.

Як у науці, так і на практиці існує багато думок щодо визначення сутності податкового аудиту та його місця в системі податкового контролю.

Відомо, що податковий контроль є однією із форм фінансового контролю, який можливо проводити у формі ревізії фінансово-господарської діяльності або у формі податкового аудиту [1, с. 440]. 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" [2, с.109].

Відзначаючи провідну роль державних органів у здійсненні податкового контролю, деякі науковці, наприклад, Т. М. Рева, прямо стверджують, що "під податковим аудитом слід розуміти логічну послідовність завдань Державної податкової адміністрації України щодо перевірки правильності, повноти та своєчасності виконання платниками своїх податкових зобов'язань" [3, с. 116]. Проте така позиція зовсім ігнорує інші види податкового контролю, окрім державного, які також мають за інструмент здійснення контролю податковий аудит.

У той же час, сама можливість вживання словосполучення "податковий аудит" у контексті контрольної діяльності Державної податкової служби України для багатьох науковців та практиків є дискусійним питанням. Так, деякі аудиторі наголошують на некоректності використання терміна "податковий аудит" у згаданому контексті [4, с. 422]. У листі Аудиторської палати України від 27.06.2003 р. пропонувалося заборонити вживання термінів "аудит" та "аудиторська діяльність" у наказах Державної податкової адміністрації України та назвах її підрозділів, через те що дія Закону України "Про аудиторську діяльність" не поширюється на діяльність державних органів [5].

Вітчизняний вчений, автор великої кількості наукових публікацій та монографій Ф. Ф. Бутинець зазначає, що аудит поділяється на державний, громадський та внутрішній. Ці форми здійснення аудиту мають характерні лише для них особливості планування, організації, проведення, узагальнення та реалізації матеріалів [6, с. 18].

У результаті синтезу наукових думок з приводу питання співвідношення понять "податковий контроль" та "податковий аудит" отримуємо таке визначення: податковий аудит є однією із форм здійснення податкового контролю як державного, так і суспільного (громадського), а також внутрішнього (внутрішньофірмового).

Проте і дане, на думку автора, зважене твердження може викликати протест, адже існує позиція, за якою податковий аудит взагалі не є формою податкового контролю, а становить окрему категорію, яка також вміщує ознаки інших форм контролю (спостереження, моніторинг, аналіз тощо) [7, с. 174].

Представляється, що для розуміння системи податкового аудиту і його сутності в широкому значенні доцільним є підхід, за яким під податковим аудитом визнавалася б будь-яка перевірка правильності нарахування та своєчасності сплати до бюджету податків незалежно від суб'єкта, що здійснює перевірку.

Виходячи з даного підходу до розуміння природи податкового аудиту, 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 організацій (відділи внутрішнього аудиту).

Зміни в економіці, що відбувались протягом останніх років, значно ускладнили контрольню-перевірочну роботу, яка здійснюється державними аудиторами.

Не важко пересвідчитися, що основна маса платників податків не перевіряється кожні три роки. Так, усього в Україні податковим наглядом охоплено 730 тис. юридичних осіб, з яких щороку документальну перевірку прохо-

дять близько 30 тис. суб'єктів господарювання [8]. Відповідно, кількість перевірених юридичних осіб за 3 роки дорівнюватиме 90 тисячам, що становить трохи більше 12 % від загальної кількості зареєстрованих платників. За таких умов платники податків отримують свого роду амністію, оскільки граничний термін визначення податкових зобов'язань, встановлений Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів", дорівнює 1 095 днів.

Одним із варіантів реформування представляється закріплення на законодавчому рівні обов'язку окремих організацій проводити зовнішній податковий аудит, здійснюваний аудиторськими фірмами (аудиторами), що одержали відповідну акредитацію в уповноваженому державному органі, а потім надавати відповідні висновки до податкових органів і виконувати всі рекомендації з виправлення порушень податкового законодавства, виявлені у процесі проведення податкового аудиту. Подібні варіанти відносять аудиторсько-консалтингових фірм із податковою службою в цей час вже мають місце у Російській Федерації. Федеральною податковою службою проводяться відкриті конкурси на право укладення контракту про надання послуг із складання експертних письмових висновків з питань податкового законодавства.

При описаному вище варіанті реформування системи податкового аудиту аудиторські організації (аудитори) будуть здійснювати перевірку економічних суб'єктів з питань дотримання податкового законодавства, а за податковими органами залишиться повністю поточний податковий контроль, здійснюваний за допомогою камеральних податкових перевірок, і наступний податковий контроль, що буде проводитися у виняткових випадках і в порядку нагляду за діяльністю аудиторських фірм (аудиторів).

До позитивних ефектів від реалізації даної пропозиції належать такі: 1) для підприємств та організацій: зниження податкових ризиків; підвищення достовірності податкової звітності; запобігання штрафних санкцій; зниження кількості перевірок, проведених непрямо зацікавленими податковими органами; 2) для держави: упорядкування податкових перевірок; зростання надходжень податків до бюджету за рахунок більшого охоплення платників податків; скорочення витрат на утримання податкових органів без втрати ефективності контролю; 3) для аудиторських організацій: придбання особливого статусу; залучення додаткових клієнтів; 4) для органів податкового контролю: перенесення податкового контролю у сферу поточного контролю, здійснюваного шляхом камеральних податкових перевірок; можливість здійснення більш повних і результативних документальних перевірок.

При такій схемі реформування за податковими органами повинне залишитися право здійснювати контроль за проведенням перевірок аудиторськими фірмами (аудиторами) та, у випадку виявлення неякісно проведеного податкового аудиту, позбавляти аудиторські організації відповідної акредитації, пред'являти позови про стягнення до бюджету завданих збитків, повідомляти про виявлені порушення саморегульовані аудиторські організації.

Запровадження нової концепції організації податкового аудиту може відбутися лише за умови виконання таких положень: по-перше, має бути чітко визначена роль недержавних аудиторів у системі податкового контролю шляхом упорядкування податкового аудиту на державному рівні та встановлення порядку реагування суб'єктів, що перевіряються, на результати недержавного податкового аудиту; по-друге, необхідні законодавча закріпленість штрафних санкцій за недостовірні аудиторські висновки і встановлення солідарної або субсидарної відповідальності аудиторських організацій за результати неякісно проведе-

ного податкового аудиту; третьою необхідно умовою є впровадження обов'язкового страхування відповідальності аудиторів; а четвертою – розробка механізму контролю якості послуг аудиторів саморегульованими професійними аудиторськими організаціями.

У підсумку слід зазначити, що розвиток вітчизняного податкового аудиту повинен базуватися на переосмисленні теоретичних засад та практичної організації здійснення аудиторських перевірок відповідно до сучасних вимог. Наукове та прикладне обґрунтування напрямів подальшого удосконалення системи податкового аудиту належить до тих проблем реформування національної економіки України, що потребують невідкладного вирішення.

**Література:** 1. Луценко В. І. Податковий аудит як форма фінансового контролю / В. І. Луценко // Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки [Текст] : VI Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – С. 440–443. 2. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. – 432 с. 3. Рева Т. М. Податковий менеджмент : навч. посібн. / Т. М. Рева. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 304 с. 4. Розвиток методології і методики податкового аудиту : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 422 с. 5. Лист Аудиторської палати України Прем'єр-міністра України від 27.06.2003 р. № 2-293 [Електронний ресурс] // Український юридичний портал "UAPravo". – Режим доступу : [www://uapravo.net](http://uapravo.net). 6. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид. перероб. та доп. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 652 с. 7. Ревуцька Л. Податковий контроль та податковий аудит: взаємозв'язок понять // Світ фінансів. – 2006. – № 3. – С. 171–180. 8. Германова О. На шляху до впровадження автоматизованого аудиту / О. Германова // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 14.

Стаття надійшла до редакції  
16.02.2010 р.

УДК 339.944

**Сущенко О. А.  
Часовський С. А.**

## РОЗВИТОК ТРАНСКОРДОННОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ЯК ОСНОВИ АКТИВІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬО- ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РЕГІОНУ

*Анотація. Визначено проблеми і особливості транскордонного співробітництва підприємств Луганської області, обґрунтовані напрями та принципи його розвитку для активізації зовнішньоекономічної діяльності.*

*Аннотация. Определены проблемы и особенности трансграничного сотрудничества предприятий Луганской области, обоснованы направления и принципы его развития для активизации внешнеэкономической деятельности.*

*Annotation. Problems and features of transboundary cooperation of the enterprises of Lugansk area are advanced, directions and principles of its development for foreign trade activities activization are substantiated.*

*Ключові слова: підприємство, регіон, транскордонне співробітництво.*

Транскордонне співробітництво у світі і в Європі набуває подальшого розвитку. Україна, прагнучи увійти до європейської спільноти, не може стояти осторонь цих процесів. Завдяки своєму гео економічному положенню Україна має великі потенційні можливості розвитку прикордонного та транскордонного співробітництва. Територія та транспортні системи України відіграють унікальну транзитну роль на традиційно торговельно-транспортних шляхах, а також складають значне підґрунтя поширення зовнішньоекономічних зв'язків вітчизняних підприємств та створення їх стратегічних конкурентних переваг на зовнішніх ринках.

Саме тому при плануванні зовнішньоекономічної діяльності підприємств регіону, зокрема Луганського, та формуванні стратегії її розвитку необхідним є урахування гео економічного та геополітичного положення регіону як прикордонного, значення якого як зони світогосподарських відносин в умовах глобалізації значно зросло. При цьому однією з основних цілей розширення транскордонного співробітництва є рішення спільних проблем соціально-економічного розвитку регіонів на основі активізації зовнішньоекономічних зв'язків їх підприємств.

Проблематика розвитку транскордонного співробітництва та поширення ефективних взаємозв'язків суб'єктів господарювання прикордонних територій є об'єктом дослідження багатьох вітчизняних вчених. Зокрема, слід відзначити праці М. Долишнього, Ю. Макогона, Н. Луцишина, А. Мокія, А. Гальчинського та ін. Проте наявність широкого кола проблемних питань відносно залучення прикордонних регіонів до транскордонного співробітництва та активізації на цій основі зовнішньоекономічної діяльності їх підприємств потребують більш детальних досліджень з метою розроблення відповідних рішень, спрямованих на підвищення ефективності такої взаємодії.

Метою статті є дослідження особливостей, напрямів та принципів розвитку транскордонного співробітництва як основи активізації зовнішньоекономічної діяльності підприємств регіону.

Транскордонне співробітництво – це специфічна сфера зовнішньоекономічної, політичної, економічної, культурно-освітньої та інших видів міжнародної діяльності, що здійснюється на регіональному рівні та відрізняється необхідністю і можливостями більш активного їх використання [1].

Слід також враховувати ряд специфічних особливостей, властивих такому співробітництву, а саме: спільне використання природних ресурсів і, відповідно, рішення проблем екологічної безпеки; значне навантаження на інфраструктуру (шляхи, зв'язок, сфера обслуговування та ін.).

Серед основних методологічних підходів до транскордонного співробітництва слід виділити взаємну інформованість щодо планів розвитку сусідніх прикордонних територій, а по можливості – їх узгодженість. У першу чергу, це стосується погодження особливостей та принципів діяльності митних переходів, реалізації спільних інвестиційних проектів та ін. До того ж транскордонне співробітництво дозволяє вирішити конкретні економічні й соціальні питання безпосередньо для прикордонних областей.