

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6:657.446

Методологічні аспекти податкового аудиту: співставлення понять

Артюх О.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету

Стаття присвячена розкриттю методологічних аспектів податкового аудиту, який є різновидом незалежного фінансового контролю в системі управління суб'єктів господарювання. На підставі критичного огляду наукових підходів в роботі розкрито сутність базових категорій методологічного апарату через їх співставлення за змістом. З'ясовано питання адекватності цих понять у системі (підсистемах) фінансового контролю, зокрема, податкового аудиту.

Ключові слова: податковий аудит, методологія, метод, методика, теорія, співставлення понять, система незалежного фінансового контролю.

Артюх О.В. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО АУДИТА: СОПОСТАВЛЕНИЕ ПОНЯТИЙ

Статья посвящена раскрытию методологических аспектов налогового аудита, который является разновидностью независимого финансового контроля в системе управления субъектов хозяйствования. На основе критического обзора научных подходов в работе раскрыта сущность базовых категорий методологического аппарата путём их сопоставления по смыслу. Выяснен вопрос адекватности этих понятий в системе (подсистемах) финансового контроля, в частности, налогового аудита.

Ключевые слова: налоговый аудит, методология, метод, методика, теория, сопоставление понятий, система независимого финансового контроля.

Artyuh O.V. METHODOLOGICAL ASPECTS OF TAX AUDIT: A COMPARISON OF CONCEPTS

The article is devoted to methodological aspects of the tax audit, which is a kind of independent financial control in the management system of business entities. On the basis of critical review of scientific approaches at work the essence of the basic categories of methodological apparatus by mapping the meaning. Reviewed the adequacy of these concepts in the system (subsystem) financial control, tax audit.

Keywords: tax audit, methodology, method, methodology, theory, mapping of concepts, system of independent financial control.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сьогодні ні в кого не викликає сумніву той факт, що в сфері незалежного фінансового контролю стає все більш затребуваним податковий аудит. Але його функціонування на сучасному етапі має дещо спонтанний характер через відсутність нормативної регламентації на законодавчому рівні та наукову невизначеність теоретико-методологічного базису такого виду контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблематики теоретико-методологічних засад державного і недержавного фінансового контролю присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як, зокрема, О.Б. Акентьєва, С.В. Бардаш, О.С. Білова, В.П. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська,

О.Ю. Голуб, Ю.Г. Губанова, С.М. Деньга, О.І. Канська, Г.Г. Крилов, А.М. Ніколенко, Т.С. Осадча, В.П. Пантелєєв, Н.І. Петренко, О.А. Петрик, В.М. Стефківський, Л.О. Сухарева, М.С. Хромченко, Н.Г. Шпаньковська.

Огляд спеціальної літератури показує, що в науковому оточенні приділяється значна увага вказаній проблематиці, але не можна не відзначити, що здебільшого досліджуються теоретичні та методологічні аспекти фінансового контролю загалом, а податкового аудиту – лише фрагментарно, безсистемно, без врахування інтеграційних властивостей такого виду діяльності в системі незалежного контролю.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проблема, яку варто виділити в рамках цього дослідження, – це

сучасна невизначеність (як на законодавчому рівні, так і в працях дослідників) методологічного базису податкового аудиту.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Розкриття методологічних аспектів податкового аудиту в контексті сучасного усвідомлення базових категорій методологічного апарату на підставі поглибленого розгляду наявних наукових підходів є метою статті. Для досягнення мети варто сформулювати основні завдання дослідження: на підставі критичного огляду наукових підходів розкрити сутність дефініції «методологія»; усвідомити зміст споріднених понять «теорія, методологія, метод, методика», які нерідко ототожнюються у поглядах науковців; з'ясувати питання змістовної адекватності базових категорій методологічного апарату під час їх вживання у системі (підсистемах) фінансового контролю, зокрема, податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. В науковому середовищі сьогодні не існує єдиного ставлення до суті дефініції «методологія», хоча загалом прийнято розглядати методологію як найбільш загальне вчення про метод пізнання, виходячи з етимології слова (від грец. “methodos” – «шлях дослідження чи пізнання»; “logos” – «вчення»). Не викликає сумніву, що виникнення методології контролю пов'язано з необхідністю розроблення, систематизації, узагальнення основних положень методу контролю та його постійного розвитку залежно від цілей дослідження, їх реалізації.

Об'єктом методології є метод, область його застосування, взаємозв'язок з іншими методами процесу пізнання.

Розуміння методології податкового аудиту як специфічного виду незалежного фінансового контролю повинно відбуватися через усвідомлення її мети та головних функцій. Отримання достовірного знання про метод контролю у всіх його проявах, за допомогою якого отримується нове пізнання на теоретичному та прикладному рівнях, на наше переконання, і є метою методології контролю, зокрема податкового аудиту.

Досягнення мети методології відбувається через виконання її головних функціональних завдань, таких як:

- наукове осмислення уявлень про сутність методу та механізм його застосування за складовими методу на підставі отримання всебічної інформації у процесі пізнання;
- вивчення сучасної проблематики методу, її теоретичний та прикладний аспект;

- наукове обґрунтування доцільності наявного методологічного інструментарію, розроблення шляхів його оптимального впровадження;

- дослідження передумов, тенденцій та перспектив розвитку методології контролю.

Для усвідомлення специфіки функцій методології податкового аудиту слушною, на наш погляд, є позиція науковців, які виділяють такі функціональні аспекти методології контролю, як:

- направлення процесу дослідження за оптимальним шляхом;
- регулювання методів, засобів і прийомів;
- узагальнення результатів пізнання в різні форми знання;
- формування принципів і методів [1, с. 17].

Логічним здається і спроба згрупувати функції методології з виділенням провідних: координуючої, інтегруючої та евристичної [2, с. 25].

Саме через призму окреслених функціональних призначень варто проаналізувати суть дефініції «методологія контролю» (табл. 1).

Узагальнюючи дані табл. 1, можна зазначити, що, за найбільш поширеними підходами, під поняттям «методологія контролю» розуміється:

- сукупність / система складових методу;
- концептуальний виклад головних засад контролю;
- підхід до вивчення методу або підхід до здійснення контролю;
- вчення про методи.

Така багатогранність поглядів перш за все підтверджує наявність проблематики в сучасному усвідомленні дефініції «методологія».

На наше переконання, не можна погодитися з розумінням методології контролю як сукупності прийомів, що формують метод. Щодо цього логічним постає питання: якщо методологія – це сукупність прийомів, тоді чим є метод (його складові), методика?

Занадто абстрактно, на наш погляд, розглядати методологію як концептуальний виклад засад контролю. Таке визначення ніяк не розкриває сутність методології, її специфіку. Беручи до уваги загальновизнане тлумачення концепції (від латинської «сприйняття») як системи поглядів на певні явища; способу їх розуміння; основоположної ідеї теорії, її загального задуму, переконані, що методологія є однією зі складових частин концепції контролю, похідною категорією в системі концептуальних засад (мета / цілі → пред-

мет, об'єкт → методологія). Підтримку власної точки зору знаходимо у праці відомого вченого В.П. Пантелєєва, який, досліджуючи концепцію внутрішньогосподарського контролю, розробив його концептуальну модель та запропонував шляхи її впровадження [16].

Важко погодитися і з розглядом методології як підходу до вивчення методу [9]. Підхід – це, швидше за все, орієнтир, стратегічний напрям наукового пізнання про метод, у

зв'язку з чим ототожнювати підхід з методом, методологією не зовсім коректно.

На наш погляд, очевидна і помилковість точки зору, за якою теорія, зокрема концептуальні засади як її елементи, та усі інші категорії контролю приймаються за його методологію. Безсумнівно, теорія лежить в основі методології, є її базисом та передумовою розвитку. Але теорія і методологія – це різні речі, хоча не можна не відзначити, що як поняття вони мають

Таблиця 1

Сутність дефініції «методологія контролю»: огляд наукових ставлень

Тлумачення дефініції «методологія контролю» (за складовими контролю)	Джерело
Це концептуальний виклад мети, змісту, методів дослідження, які забезпечують отримання максимально об'єктивної, точної, систематизованої інформації про процеси та явища	[3, с. 56]
Це сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів, які формують метод контролю (фінансово-господарський контроль)	[4, с. 67]
Це система або комплекс наукових принципів, методів і технологій, які становлять теоретичну та практичну основу здійснення контролю та забезпечують дієвий нагляд за об'єктами контролю у процесі створення, розподілу і використання фінансових ресурсів на всіх рівнях (фінансовий контроль)	[5, с. 547]
Це учення про систему апробованих принципів, норм і методів науково-пізнавальної діяльності про форми, структуру та функції наукового пізнання, що передбачає розроблення методів, прийомів і способів дослідження у галузі знань	[6, с. 21]
Це дисципліна про загальні принципи і форми організації мислення і діяльності	[7]
Це філософське вчення про систему методів наукового пізнання та перетворення реальної дійсності, а також вчення про застосування принципів, категорій, законів діалектики та науки до процесу пізнання і практики з метою придбання нових знань	[1, с.17]
Це система визначених способів та прийомів, які застосовуються в тій чи іншій сфері діяльності, а також вчення про цю систему, загальна теорія методу, теорія в дії	[8, с. 300]
Це система певних правил, принципів і операцій, що застосовуються у тій чи іншій сфері діяльності, та вчення про цю систему, загальна теорія методу	[2, с. 25]
Це загальний підхід до здійснення контролю, який містить теорію контролю, усі категорії контролю, усі види забезпечення контролю, а саме законодавче, організаційне, методичне, інформаційне, програмне та ресурсне забезпечення контролю (внутрішньогосподарський контроль)	[9, с. 30]
Це вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності	[10, с. 26]
Це система принципів та способів організації побудови аудита як теоретичної й практичної діяльності, а також вчення про цю систему (аудит)	[11]
Це навчання про принципи, форми і способи науково-дослідної діяльності	[12, с. 13]
Це вчення про методи, принципи, підходи до пізнання й перетворення світу, сукупність прийомів дослідження у будь-якій науці	[13]
В широкому сенсі: це вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності в області теорії і практики; в узькому: це вчення про методи, які застосовуються в науці внутрішньогосподарського контролю для вивчення предмета її пізнання (внутрішній аудит)	[14]
Це вчення про систему теоретичних узагальнень, загальні принципи і способи організації та побудови теоретичної та практичної діяльності; система методів, форм, прийомів і способів наукового пізнання господарських явищ для досягнення заздалегідь встановленої мети, а також способи організації контролю (внутрішньогосподарський контроль)	[15, с. 97]

певну схожість. До того ж досить складно виокремити в «чистому вигляді» їх зміст у зв'язку з тим, що на різних етапах дослідження за особливих обставин відбувається трансформація цих понять, їх взаємний перехід (теорія ↔ методологія), обмін функціями (рис. 1).

Щодо цього заслуговує уваги дослідження у сфері аудиту Р.Р. Куліка, який розробив власну структуру методології з виділенням:

- базових категорій аудиту, його характеристик та базових посилок (принципи, норми);
- логічної структури (предмет, суб'єкт, об'єкт, методи аудиту тощо);
- просторової структури (історичні фази та етапи аудиту) [17, с. 104–105]. Така формалізація методології, на наше переконання, нао-

чно підтверджує функціональну трансформацію теорії і методології, їхній взаємовплив та неможливість відділення за змістом цих понять у прикладному аспекті.

До складу елементів методології контролю входить і методика, яка поряд з методом формує методичний апарат контролю.

У термінологічних словниках дефініція «методика» (з грецької “methodike” – «сукупність методів») найчастіше визначається як сукупність методів і прийомів доцільного проведення будь-якої роботи [18, с. 75]. У подібному контексті розглядає сутність методики і ряд науковців.

Так, А.Є. Конверський визначає методіку як «фіксовану сукупність прийомів практич-

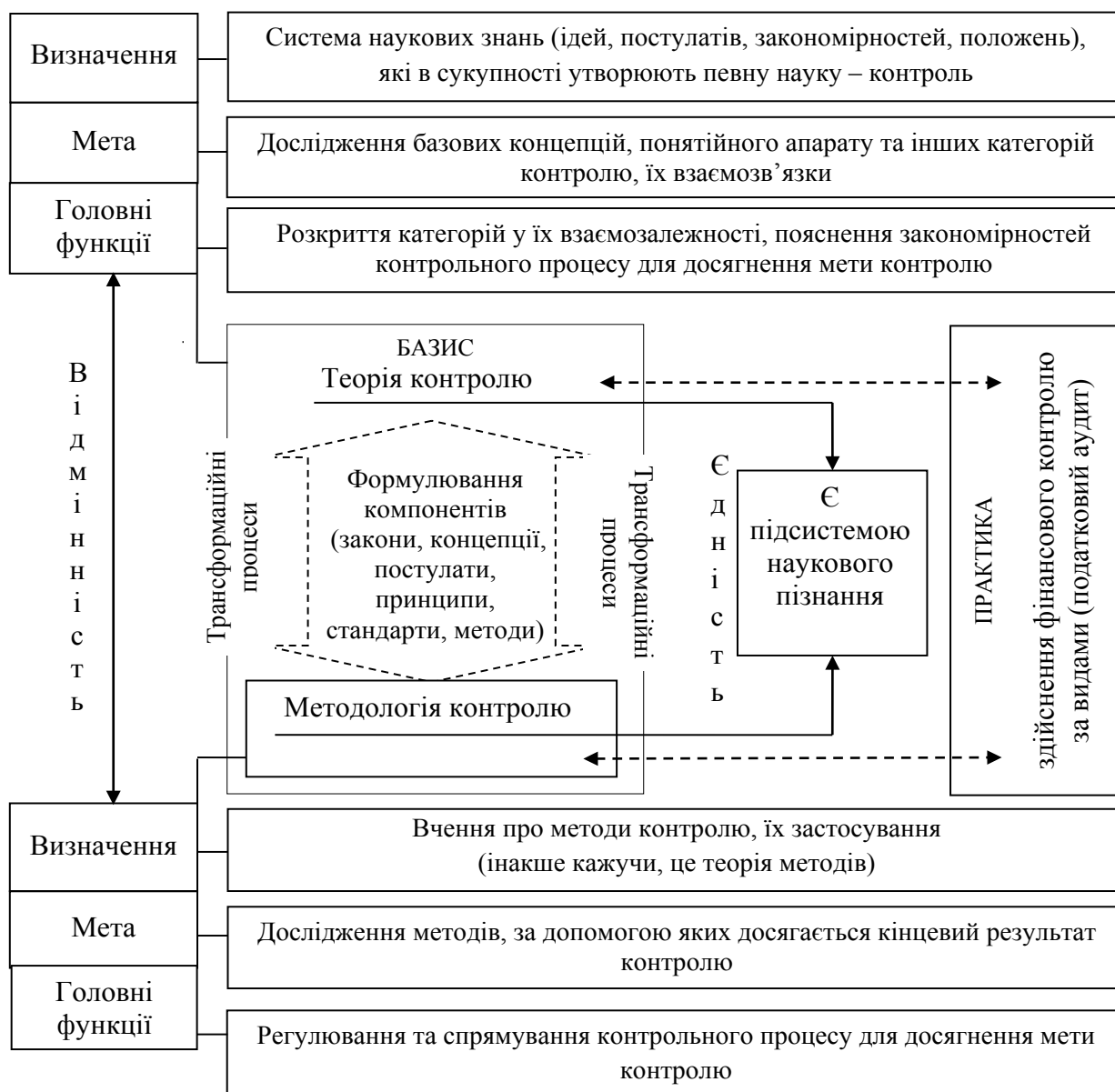


Рис. 1. Теорія та методологія контролю у співставленні понять

Джерело: складено автором

ної діяльності, що приводить до заздалегідь визначеного результату» [2, с. 26].

Декілька розширено тлумачать зміст методики О.Б. Акентьєва, А.М. Ніколенко та Ю.Г. Губанова. Досліджуючи внутрішній аудит, автори вважають, що методика є також і «сукупністю інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних про ці явища» [14].

Акцентують увагу на прикладному характері методики господарського контролю, її нормативному регулюванні і С.В. Бардаш та Т.С. Осадча, називаючи методикою «сукупність правил дій (операцій, процедур), спрямованих на емпіричне пізнання об'єкта контролю» [19, с. 79]. Проте в монографії «Економічний контроль в Україні: системний підхід» С.В. Бардаш до складових методики вже відносить «процедури, елементами яких є методичні і технічні прийоми встановлення фізичних параметрів об'єктів контролю, або за документами; методичні прийоми систематизації та узагальнення результатів контролю» [20, с. 63].

Аналогічну точку зору у дослідженнях методики контролю висловлюють Л.О. Сухарева, В.М. Стефківський [21, с. 481].

Методику як сукупність конкретних методів, прийомів та процедур визначають автори навчально-методичного посібника «Аудит» [22, с. 58]. Навряд чи справедливо погоджуватися з подібним розумінням дефініції через те, що за таким змістом методика є схожою з методичною інструкцією або вказівкою, котрі є

ні чим іншим, як керівництвом до дії, та в яких поряд з зазначеними правилами, прийомами прописуються дії щодо виконання завдань для досягнення цілей контролю.

Деякі науковці, вважаючи методику елементом організації, розглядають її як «послідовність методів, прийомів (способів) проведення будь-якої роботи» [23].

Сприятливою є позиція дослідників, за якою методика виражає «певну послідовність рішення конкретної наукової і практичної задачі» [1, с. 18] або «послідовність дій для досягнення необхідного результату» [17, с. 99], або «використання методів здійснення контрольних процедур для досягнення мети контролю» [9, с. 30]. В цьому випадку заслуговує на увагу запропонована науковцями диференціація методик (загальні / типові, галузеві, часткові / внутрішні), які у сукупності формують методичне забезпечення контролю [9, с. 30]. Цікавим здається і групування методик за специфічними підходами (бухгалтерським, юридичним, податковим тощо) [24, с. 99–100]. Проте не можна не визнати, що такий розподіл є досить умовним, схематичним через те, що об'єкт контролю, як правило, містить в собі цілий спектр взаємовідносин, різноманітних зв'язків, які не можна розглядати окремо, виділивши їх у «чистому виді».

Найбільш близьким до власного розуміння терміна «методика» є визначення її як «конкретизації методу, доведення його до алгоритму, чіткого опису способу існування» [25].

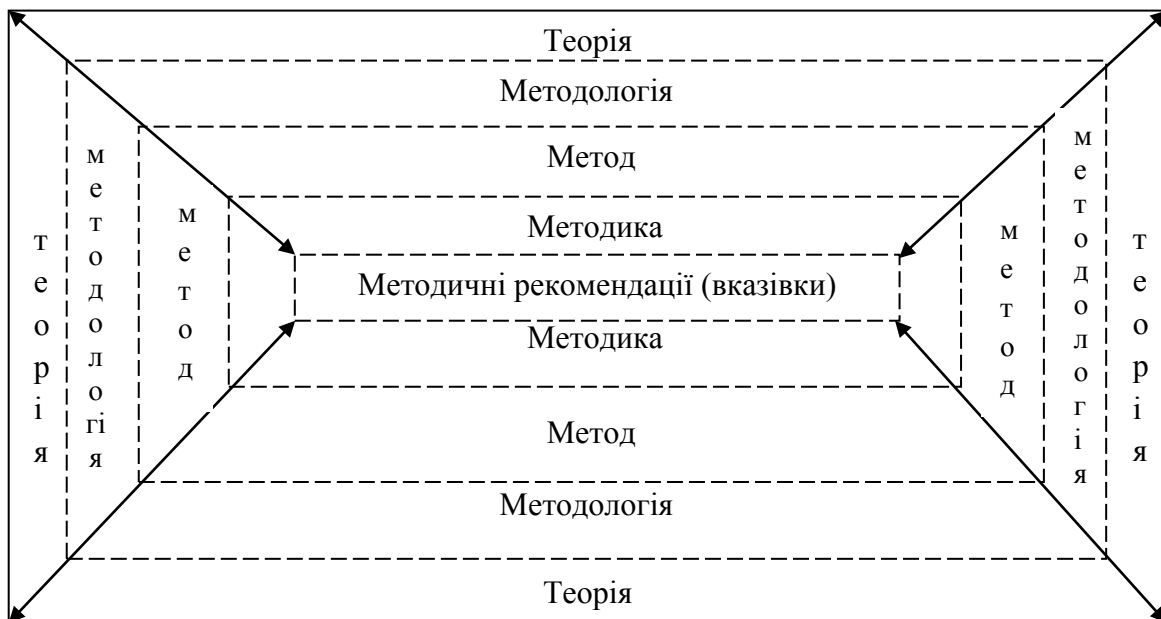


Рис. 2. Теоретико-методологічні категорії: співвідпорядкованість

Джерело: складено автором

Саме за допомогою методики, яка деталізує складові методу (методичні прийоми) стосовно здійснення певних контрольних дій, відбувається реалізація методу та в результаті досягається мета контролю. Також безумовно те, що створюється велика кількість методик, але відбувається це тільки на основі власного методу (методичних прийомів).

Виходячи з цього, методикою податкового аудиту у загальному розумінні можна назвати сукупність методичних прийомів, за допомогою яких виконуються дії для досягнення мети аудиту. Розроблення ж методик більш вузького напрямку залежить від конкретних функціональних завдань податкового аудиту (наприклад, методики податкового аудиту податку на прибуток, ПДВ, єдиного податку, ресурсних платежів).

Звичайно, у сфері фінансового контролю (зокрема, податкового аудиту) кореляцію,

тобто співвідношення, взаємозв'язок окреслених дефініцій (методологія → метод → методика) слід розглядати у площині їх специфічної співвідпорядкованості з урахуванням ідентичних та відмінних рис сутнісного наповнення (рис. 2).

Висновки з цього дослідження. Підсумовуючи викладене, зауважимо, що проведене дослідження дало змогу узагальнити сучасні наукові підходи та виразити власну точку зору щодо сутності дефініцій «метод, методологія, методика», розкрити їх змістовну адекватність у сфері податкового аудиту та відзначити, що сьогодні не існує інституційного закріплення методологічних засад податкового аудиту на національному та міжнародному рівнях. Це уможливорює подальші дослідження, зокрема, у напрямі створення єдиної інтегрованої методологічної концепції незалежного фінансового контролю.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Баскаков О.Я. Методология научного исследования : [учеб. пособие] / О.Я. Баскаков, М.В. Туленков. – 2-е изд., испр. – К. : МАУП, 2004. – 216 с.
2. Основи методології та організації наукових досліджень : [навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнктів] / за ред. А.Є. Конверського. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
3. Шейко В.М. Організація і методика науково-дослідницької діяльності : [підручник] / В.М. Шейко, Н.М. Кушнарченко. – 4-е вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2004. – 307 с.
4. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : [підручник] / [М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко] ; за ред. М.Т. Білухи. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с.
5. Голуб О.Ю. Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту : [монографія] / О.Ю. Голуб ; за заг. ред. А.А. Пилипенка, Г.Ф. Азаренкова. – Х. : ФОП Александрова К.М. ; ВД «ІНЖЕК», 2012. – 640 с.
6. Крупка М.І. Методологічні засади дослідження інтелектуального потенціалу в контексті економічної безпеки / М.І. Крупка, І.О. Ревак // Бізнесінформ. – 2015. – № 12. – С. 20–25. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://business-inform.net/pdf/2015/12_0/20_25.pdf.
7. Методология: вчера, сегодня, завтра : в 3-х т. / ред.-сост. Г.Г. Крылов, М.С. Хромченко. – М. : Изд-во Школы Культурной Политики, 2005. – 323 с.
8. Философия для аспирантов : [учеб. пособие] / [В.П. Кохановский, Е.В. Золотухина, Т.Г. Лешкевич, Т.Б. Фатхи]. – Ростов на Дону : Феникс, 2003. – 448 с.
9. Внутрішньогосподарський контроль : [навч. посібник] / Н.Г. Шпаньковська, О.С. Білова, О.І. Канська. – Дніпропетровськ : НМетАУ, 2012. – 154 с.
10. Контроль і ревізія : [підручник] / [Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко]. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 560 с.
11. Шурчкова І.Б. Розвиток аудиторської науки в історичному аспекті і на сучасному етапі / І.Б. Шурчкова // Аудит і фінансовий аналіз. – 2012. – № 12.
12. Методика наукових досліджень : [методичний посібник для студентів старших курсів спеціальності «Фізика»] / [О.К. Ткаченко, В.Л. Рудніцький, А.В. Зіновчук]. – Житомир : Вид-во ЖДУ ім. І. Франка, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eprints.zu.edu.ua/6619/2/METODYKA%20NAUK%20DOSL.pdf>.
13. Методология соціально-економічного пізнання : [навч. посібник] / [В.Х. Арутюнов, В.М. Мішин, В.М. Свінцицький]. – К. : КНЕУ, 2005. – 353 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buklib.net/books/21927>.
14. Щодо методології внутрішнього аудиту / [О.Б. Акентьєва, А.М. Ніколенко, Ю.Г. Губанова] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14_ENXXI_2009/Economics/45852.doc.htm.
15. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [монографія] / В.П. Пантелеєв. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 491 с.

16. Пантелеев В.П. Використання поняття «концепція» в дослідженнях внутрішньогосподарського контролю підприємств / В.П. Пантелеев // Управління проектами та Розвиток виробництва : зб. наук. пр. – № 4(32). – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – С. 129–137. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rtdp.org.ua/images/Journal/32/09rvrvkr.pdf>.
17. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : [монографія] / за заг. ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : Карт-бланш, 2012 – 220 с.
18. Новиков А.М. Методология: словарь системы основных понятий / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М. : Либроком, 2013. – 208 с.
19. Бардаш С.В. Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти / С.В. Бардаш, Т.С. Осадча // Економічний часопис XXI: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2012. – № 9–10. – С. 76–79. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/48324/23-Bardash.pdf?sequence=1>.
20. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : [монографія] / С.В. Бардаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 656 с.
21. Сухарева Л.О. Методология формування методичного забезпечення контролю управлінських рішень / Л.О. Сухарева, В.М. Стефківський // Торгівля і ринок : зб. наук. праць. – Вип. 33. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. – С. 479–487.
22. Аудит : [навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни] / [Л.В. Дікань, Н.Ф. Чечетова, Ю.О. Голуб, О.О. Вороніна] ; [за заг. ред. Л.В. Дікань. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 276 с.
23. Деньга С.М. Проблеми методологічного забезпечення контролю і аналізу / С.М. Деньга // Економічний аналіз : зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету. – 2012. – Вип. 11. – Ч. 1. – С. 17–23.
24. Виноградова М.О. Аудит : [навч. посіб.] / М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
25. Сучасний економічний словник / [Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозівський, Е.Б. Стародубцева]. – 2-е вид., випр. – М. : ІНФРА-М 1999. – 479 с.