

- В.М. Гейця, В.П. Семиноженка та Б.Є. Кваснюка. – К.: Фенікс, 2007. – 542 с.
2. Measurement and Management of Intellectual Capital. – London : IFAC, 1998. – 620 p.
  3. Романів Р. Оцінка інтелектуального капіталу та її застосування в управлінських концепціях епохи глобалізації економіки / Р. Романів // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 2. – С. 390–392.
  4. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г. Уманців [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// tm-logos.com.ua/stattya\\_2.htm](http://tm-logos.com.ua/stattya_2.htm).
  5. Городянська Л. Гудвіл та відтворювані інтелектуальні ресурси / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 42–49.
  6. Плотников В.С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / [под ред. В.И. Бариленко] / В.С. Плотников, В.В. Шестакова. – М., 2004. – 336 с.
  7. Плотникова Л.А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития / Л.А. Плотникова, А.Э. Кастин // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 30–38.
  8. Україна у вимірі економіки знань / [за ред. В.М. Гейця]. – К., 2006. – 592 с.
  9. Швець Л.В. Інтелектуальний капітал підприємства: економічний зміст і оцінка / Л.В. Швець [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vntu/2008\\_17\\_1/58.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vntu/2008_17_1/58.pdf).
  10. Методичні рекомендації щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація / [В.П. Ситник, М.Ф. Бойко, А.Ф. Бойчук та ін.]. – К., 2006. – 68 с.
  11. Просвирина И.И. Оценка внутренне созданного гудвила компаний / И.И. Просвирина // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 9. – С. 23–30.
  12. Голов С. Четыре элемента вашего бизнеса / С. Голов // Менеджмент и менеджер. – 2004. – № 2. – С. 4–9.

Надійшла 09.12.2009

УДК 336.225.673

Г. В. ПУХАЛЬСЬКА

Хмельницький національний університет

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ТА МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

*У статті досліджено та дана критична оцінка діючої нормативно-законодавчої бази щодо справляння податків і зборів, організаційної структури податкових органів, методики проведення податкового аудиту. Обґрунтовано теоретичні положення та сформульовані практичні рекомендації щодо удосконалення нормативно-законодавчого регулювання, організаційних та методичних засад податкового аудиту з метою підвищення його ефективності.*

*In the article grounded theoretical positions and practical recommendations are formulated in relation to the improvement of the normatively legislative adjusting of organizational and methodical principles of tax audit with the purpose of increase of his efficiency.*

*Ключові слова: податковий аудит, платники податків, органи Державної податкової служби України, податковий аудитор, методика податкового аудиту, ефективність податкового аудиту.*

**Постановка проблеми.** Незалежність, добробут, фінансова безпека держави, фінансування пріоритетних програм залежать від ефективної системи оподаткування, важливим елементом якої є податковий аудит. Податковий аудит виділений не тільки у самостійний напрям державного контролю, але це важлива складова управління податкової системи. Головною метою податкового аудиту є створення оптимальних умов та забезпечення суворого додержання норм податкового законодавства суб'єктами господарювання та фізичними особами щодо сплати податків і зборів, що визначено статтею 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законодавством» [1], а отже наповнення грошовими коштами доходної частини державного бюджету України.

Роль податкового аудиту в сучасних умовах особливо зростає через низьку податкову дисципліну та культуру суб'єктів підприємництва і населення щодо сплати податків і зборів, значну тінізацію економіки. Крім того складні економічні умови спричинені світовою фінансовою кризою вимагають застосовувати більш ефективні способи наповнення державного бюджету України.

Податковий аудит в Україні зародився досить недавно, а отже, знаходиться на стадії розвитку, проте вже потребує удосконалення нормативно-законодавче регулювання щодо справляння податків і зборів, організації та методики його проведення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Податковий аудит – це специфічна форма державного контролю, який вимагає значного організаційного, законодавчого, методичного та наукового обґрунтування. Він потребує знань дії об'єктивних економічних законів розвитку суспільства, а також закономірностей функціонування економічних і фінансових систем. Будучи підсистемою економічного контролю, податковий аудит має власну методологію і ґрунтується на певних організаційних принципах

(оперативності оброблення інформації, дієвості, гласності, співпраці з платниками податків, притягнення до відповідальності платників податків, які порушують чинне податкове законодавство, орієнтації на ризикових платників податків) [2].

Податковий аудит здійснюють органи державної податкової служби шляхом обліку платників податків, проведення перевірок даних, наведених у податковій звітності (деклараціях, розрахунках), даних податкового обліку, опитування платників податків та інших осіб, одержання будь-якої інформації, пов'язаної з обчисленням податків, обстеження територій, що використовуються для проведення господарської діяльності, та приміщень, що використовуються для одержання доходів пов'язаних з утриманням інших об'єктів оподаткування.

Проблеми теорії і практики податкового контролю, покращення законодавчого забезпечення, визначення ефективності податкового контролю розглядалися у багатьох працях зарубіжних та вітчизняних вчених й практиків, зокрема, А.Н. Козиріна, І.І. Кучерова, С.О. Шохіна, А.З. Дадашева, Ю.Ф. Кваші, А.В. Бризгаліна, С.Ю. Орлова, Е.А. Кочеріна, С.Г. Пепеляєва, В.І. Гурєєва, В.І. Слома, Г.М. Карташової, А.Б. Паскачова, М.Я. Азарова, М.Т. Білухи, Б.В. Бурлуцького, Ф.Ф. Бутинця, О.Д. Василика, М.П. Войнаренка, О.М. Воронкової, О.Д. Данілова, Т.І. Єфименко, В.П. Загороднього, Г.В. Пухальської, М.В. Романіва, А.М. Соколовської, В.М. Федосова, О.П. Чернявського, А.О. Чугаєва.

Незважаючи на значні вітчизняні й зарубіжні теоретичні та практичні наробки, поки що не знайшли свого вирішення трактування податкового аудиту, його класифікація, організаційні та методичні засади, і особливо, проблема ефективності податкового аудиту в сучасних, кризових умовах діяльності суб'єктів господарювання [3].

Актуальність наукового і практичного розв'язання цих питань обумовила вибір теми, мету, завдання і предмет дослідження.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Мета роботи полягає у обґрунтуванні теоретичних положень та формулюванні практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад податкового аудиту з метою підвищення його ефективності. Для досягнення мети дослідження були поставлені такі завдання:

- проаналізувати діючу нормативно-законодавчу щодо оподаткування в Україні;
- розробити пропозиції щодо удосконалення норм організаційно-правових засад податкового аудиту;

- удосконалити методику проведення контрольної-перевірочної роботи податкових органів;

- обґрунтувати пропозиції щодо підвищення ефективності податкового аудиту.

Об'єктом дослідження виступає податковий аудит як підсистема державного контролю.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні питання здійснення податковими органами контрольної діяльності.

Методологічною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, нормативно-законодавче забезпечення України щодо питань системи оподаткування, діяльність органів податкового аудиту.

Аналізуючи дані органів ДПС України усіх рівнів доходимо висновку, що контрольні дії активно застосовуються на практиці, однак їх ефективність ще не досягла оптимального рівня. Вже сьогодні можна почути критичні заяви, що бюджет України 2009 року буде не виконано. Податківці самі визнають, що завдання поточного року щодо наповнення бюджетів усіх рівнів досить напружені та вимагають якісно нового підходу до аналізу тенденцій економічного розвитку на рівні кожного регіону, пошуку нових методів співпраці з платниками податків.

На ефективність проведення податкового аудиту впливають багато чинників. Насамперед, вимагають удосконалювання як законодавча база, так і організація й методика податкового аудиту.

Ефективність податкового аудиту багато в чому залежить від якості чинного податкового законодавства. Теоретично і практично податкове законодавство повинно бути оптимальним як для платників податків, так і для держави, що досягається поєднанням фіскальної досконалості, економічної ефективності, соціальної справедливості, стабільності та гнучкості.

Законодавство України в галузі оподаткування нестабільне. Вони часто змінюються завдяки внесенню до них цілого ряду доповнень і поправок. Крім того, для податкового законодавства характерні такі риси, як непрозорість та незрозумілість, що призводить до неоднозначного тлумачення окремих його норм, що породжує суперечки між платниками податків і податковими органами. Слід зазначити, що податкові аудиторі знаходяться у більш вигідних умовах, ніж платники податків. У своїй діяльності податкові аудиторі керуються цілим рядом інструкцій, роз'яснень, що не доступно простим платникам податків. Звідси можна зробити такі висновки:

- 1) по-перше, чим складніше, заплутаніше, суперечливіше податкове законодавство, тим важче здійснювати податковий аудит;

- 2) по-друге, це приводить до породження корупції.

За таких умов податкові аудиторі і платники податків фактично стали заручниками наслідків такого законодавства. Об'єкти податкового аудиту досить часто звинувачують податкових аудиторів у

перевищенні своїх повноважень щодо застосування фінансових і штрафних санкцій. Виконуючи якісно свої професійні обов'язки по контролю за повнотою та своєчасністю сплати податків суб'єктами господарювання податкові аудитори не можуть діяти всупереч положенням нормативно-правових актів. Тому, лише після упорядкування чинного законодавства з питань оподаткування, звинувачення податківців у перевищенні повноважень можна буде вважати справедливими.

Діюче податкове законодавство України не узгоджене з міжнародними нормами та нормами Європейського Союзу, що призводить до нерівних умов оподаткування вітчизняних і зарубіжних суб'єктів господарювання на території України.

На нашу думку, податкове законодавство повинно бути спрощеним, в ньому не повинно бути двоякого трактування тих чи інших норм, а при визначенні ставок оподаткування використовувати науковий підхід, а у разі внесення змін необхідно проводити аналіз їх наслідків та економічну доцільність. Процедура сплати податків повинна бути якомога простою, зрозумілою як для платників податків, так і податкових аудиторів. Не так давно було запропоновано на обговорення проект Закону України «Про податок на додану вартість», який отримав назву «прямої дії». Податок на додану вартість за своїми обсягами входить в четвірку бюджетоутворюючих. Проте крім, обговорення цього проекту закону справа з місця не зрушилася. Ми вважаємо, що прийняття такого законопроекту значно би спростило адміністрування податку на додану вартість, зменшило роботу бухгалтерів по веденню первинних документів та реєстрів податкового обліку.

Враховуючим те, що Україна знаходиться у фінансовій кризі і будь-які кардинальні кроки щодо зміни законодавства можуть мати ще гірші наслідки ми вважаємо, що в такій ситуації доцільно покращити роботу щодо обслуговування платників податків. Маємо на увазі, поліпшення роботи консультативних відділів органів ДПС. Не завжди працівники консультативних відділів органів ДПС надають вичерпні консультації та роз'яснення норм податкового законодавства платникам податків. Перегляд свого відношення до платників податків сприятиме підвищенню рівня дотримання податкового законодавства, добровільності сплачування податків та ефективності податкової системи в цілому.

Якість податкового аудиту багато в чому залежить від організаційної структури податкових органів, яка повинна відповідати сучасним завданням, іншими словами необхідна реформа податкової адміністрації. Нажаль, у податкових органах має місце дублювання функцій контролю, нечіткість визначення повноважень, недосконалість організаційної структури управління. Органи ДПС мають досить значний управлінський штат. Голови податкових служб різних рангів мають значну кількість перших заступників та заступників, що уповільнює процес контролю за діями виконавців. Державна податкова адміністрація України повинна відповідати вимогам європейського та світового співтовариств. Ми розуміємо, що перебудова податкової служби відноситься до рангу складних процесів, але саме розбудова прозорої, зрозумілої та справедливої податкової служби має стати рушійною силою підвищення економічної активності суб'єктів контролю. Поряд з цим уніфікація органів податкової служби дозволить економити значні державні грошові кошти на їх утримання, що не менш важливо в умовах фінансової кризи.

Потребує удосконалення і методика податкового аудиту, яка повинна розпочинатися з правильного відбору платників податків для проведення планових перевірок. Тут доцільно врахувати етапи розвитку незалежного аудиту. У своєму розвитку незалежний аудит пройшов три фази: підтверджуючий, системно-орієнтований та аудит, який ґрунтується на ризику. Остання фаза розвитку аудиту саме передбачає виділення аудитором більше часу на перевірку найбільш ризикових об'єктів аудиту. У податковому аудиті такими об'єктами, на наше переконання, є великі платники податків та платники податків, які систематично декларують збитковість своєї діяльності, мінімізують суму податків. Саме такі платники податків повинні потрапляти до планів документальних перевірок, при цьому слід скоротити кількість перевірок дисциплінованих платників податків, які вчасно та в повному обсязі сплачують податки і збори до бюджетів усіх рівнів.

Податкові аудитори під час проведення перевірки повинні за даними фінансової звітності суб'єкта господарювання та отриманих відповідей на запити до державних органів влади провести аналіз фінансового стану, дослідити економічні показники діяльності підприємства, оскільки значна кількість платників податків не в повному обсязі відображають результати своєї діяльності. Доречно проаналізувати обсяг продаж, валові доходи та валові витрати тощо, а також обсяг сплати податків у динаміці. Перевіривши дані щодо формування валових доходів і валових витрат та проаналізувавши їх можна зробити висновок щодо обґрунтованості декларування збитків або мінімізації та ухилення від сплати податків.

Як свідчить практика недобросовісні платники податків практикують продаж товарів за зниженими цінами, експортні поставки здійснюють за договорами комісії, збільшують свої валові втрати за рахунок послуг, які не використовуються у виробничій діяльності, не враховують у валових доходах безнадійну кредиторську заборгованість, безпідставно заявляють до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, здійснюють інші фінансово-економічні маніпуляції [4]. У зв'язку з цим доречно проводити зустрічні перевірки тих контрагентів, які мають партнерські стосунки з даним об'єктом податкового аудиту.

У ході проведення податкового аудиту необхідно підвищувати рівень його якості. Підвищення якості контрольної-перевірочної роботи передбачає підвищення якості матеріалів перевірок, і, як результат, збільшення рівня узгодженості або безапеляційності донарахувань та збільшення суми стягнення до

бюджету донарахованих коштів.

Ефективність податкового аудиту залежить не тільки від повноти проведеної перевірки. Виявлені порушення і зловживання (в практиці перевіркової роботи це донарахування, штрафні та фінансові санкції) – це лише половиною справи. На сьогодні, для податкових органів залишається досить проблематичним питанням стягнення донарахованих за результатами перевірки сум до бюджету. Завданнями податкових аудиторів є не тільки виявити, правильно задокументувати факти порушення податкового чи валютного законодавства, але належним чином переконати платника податків в порушеннях та правомірності дій перевіряючого й необхідності сплати донараховані суми до бюджету. Якість оформлення результатів податкового аудиту та вияв толерантності з боку податкового аудитора повинні забезпечити успіх самої перевірки.

**Висновки.** Таким чином, у статті обґрунтовано теоретичні та практичні рекомендації щодо вдосконалення нормативно-правових, організаційно-методичних засад здійснення податкового аудиту з метою підвищення його ефективності, а саме:

- 1) по-перше, складність, нестабільність та двоїстість податкового законодавства повинні ліквідуватись шляхом запровадження законів прямої дії, при визначенні ставок оподаткування використовувати науковий підхід, а у разі внесення змін до законодавства необхідно проводити аналіз їх наслідків та економічну доцільність;
- 2) по-друге, з метою уникнення неоднозначності законодавства ефективніше повинен працювати консультивний відділ, створений в органах Державної податкової служби;
- 3) по-третє, необхідно удосконалити організаційну структуру управління органів Державної податкової служби, яка відповідала би нормам європейської спільноти;
- 4) по-четверте, вимагає удосконалення методика відбору платників податків для включення їх до плану податкових перевірок; пропонуємо частіше турбувати своїми візитами високоризикових платників податків (великих платників податків та тих, які постійно декларують збитковість своєї діяльності, ухиляються від сплати податків і зборів);
- 5) по-п'яте, доцільно проводити аналіз фінансового стану та показників діяльності суб'єктів господарювання з метою встановлення піставності та законності декларування збитковості їх діяльності;
- 6) по-шосте, підвищити якість контрольно-перевірочної роботи;
- 7) по-сьоме, проводити роботу з платниками податків так, щоб досягти 100 % сплати донарахувань до бюджетів усіх рівнів.

#### Література

1. Конституція України. – К. : Преса України, 1997. – 80 с.
2. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит : підручник / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська. – К. : ВЦ «Академія», 2009. – 376 с. – (Серія «Альма-матер»).
3. Онищенко В.А. Податковий контроль та підвищення його ефективності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : 08.04.01 / В.А. Онищенко ; Науково-дослідний філ. ін-ту Міністерства фінансів України. – 2007. – 20 с.
4. Слаутіна Л. Підрозділи аудиту юридичних осіб – складова частина єдиного податкового механізму / Л. Слаутіна // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 39. – С. 20 – 21.
5. Тимченко О.М. Ефективність податкового аудиту в Україні / О.М. Тимченко // Економіка і держава : наук.-практ. журнал. – 2009. – № 3. – С. 19 – 22.

Надійшла 24.11.2009

УДК 657.47

Л. П. РАДЕЦЬКА  
Хмельницький національний університет

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ

*Висвітлені питання постановки управлінського обліку, з метою прийняття ефективних рішень щодо управління бізнесовою діяльністю. Запропоновані підходи щодо поліпшення інформаційної бази управлінського обліку.*

*Lighted up questions of raising administrative account, with the purpose of acceptance of effective decisions in relation to a management business activity. Offered approach in relation to the improvement of informative base of administrative account.*

*Ключові слова: управлінський облік, ефективні рішення, інформаційна база.*

**Актуальність теми.** За умов розвитку ринкових відносин та підприємництва, що орієнтується на отримання максимальних прибутків, а також враховуючи необхідність підвищення ефективності господарської діяльності в усіх галузях економіки, в нашій країні теж потрібно вирішувати численні