

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 в 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. Рассмотрен вопрос адекватности этих понятий в системе (подсистемах) финансового контроля, в частности, налогового аудита.

Ключевые слова: налоговый аудит, методология, метод, методика, теория, сопоставления 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.

Key words: tax audit, methodology, method, methodology, theory, mapping of concepts, the system of independent financial control.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На сьогодні ні у 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 відносно 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 і науковців, як: О.Б. Акентьева, 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 та інших фахівців.

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

Виділення невирішених 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 існуючих наукових підходів є метою даної 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 при їх вживанні у системі (підсистемах) фінансового контролю, зокрема, податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. В науковому середовищі на сьогодні не існує єдиного ставлення до суті дефініції «методологія», хоча в цілому прийнято розглядати методологію як найбільш загальне вчення про метод пізнання, виходячи з етимології слова (від грец. *methodos* – шлях дослідження чи пізнання; *logos* – вчення). Не визиває сумніву, що виникнення методології контролю пов'язано з необхідністю розробки, систематизації, узагальнення основних положень методу контролю та його постійного розвитку в залежності 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 існуючого методологічного інструментарію та розробка 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-то:

- 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 сутність дефініції «методологія» контролю (табл. 1).

Узагальнюючи дані таблиці 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.

Сутність дефініції «методологія» контролю: огляд наукових ставлень

Тлумачення дефініції «методологія» контролю (за складовими контролю)	Джерело
01	02
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 та передбачає розробку методів, прийомів і способів дослідження у галузі знань	[6, с. 21]
Це дисципліна про загальні принципи і форми організації мислення і діяльності	[7]
Это философское учение о системе методов научного познания и преобразования реальной действительности, а также учение о применении принципов, категорий, законов диалектики и науки к процессу познания и практики в интересах приобретения новых знаний	[1, с. 17]
Це система визначених способів та прийомів, які застосовуються в тій чи іншій сфері діяльності, а також це 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, .25].
Це загальний підхід до здійснення контролю, який містить теорію контролю, усі категорії контролю, усі види забезпечення контролю - 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]
Это система принципов и способов организации построения аудита как теоретической и практической деятельности, и учение об этой системе (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 предмету 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, та способи організації контролю (внутрішньогосподарський контроль)	[15, с. 97]

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. З цього приводу логічним постає питання: якщо методологія – це сукупність прийомів, тоді що представляють собою 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. Приймаючи 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 із складових частин концепції контролю, похідною категорією в системі концептуальних засад (мета / цілі → предмет, 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 напрямок 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 певну схожість. До того ж досить складно виокремити в «чистому вигляді» їх зміст у зв'язку з тим, що на різних етапах дослідження при особливих обставинах відбувається трансформація цих понять, їх взаємний перехід (теорія ↔ методологія) і обмін функціями (рис. 1).

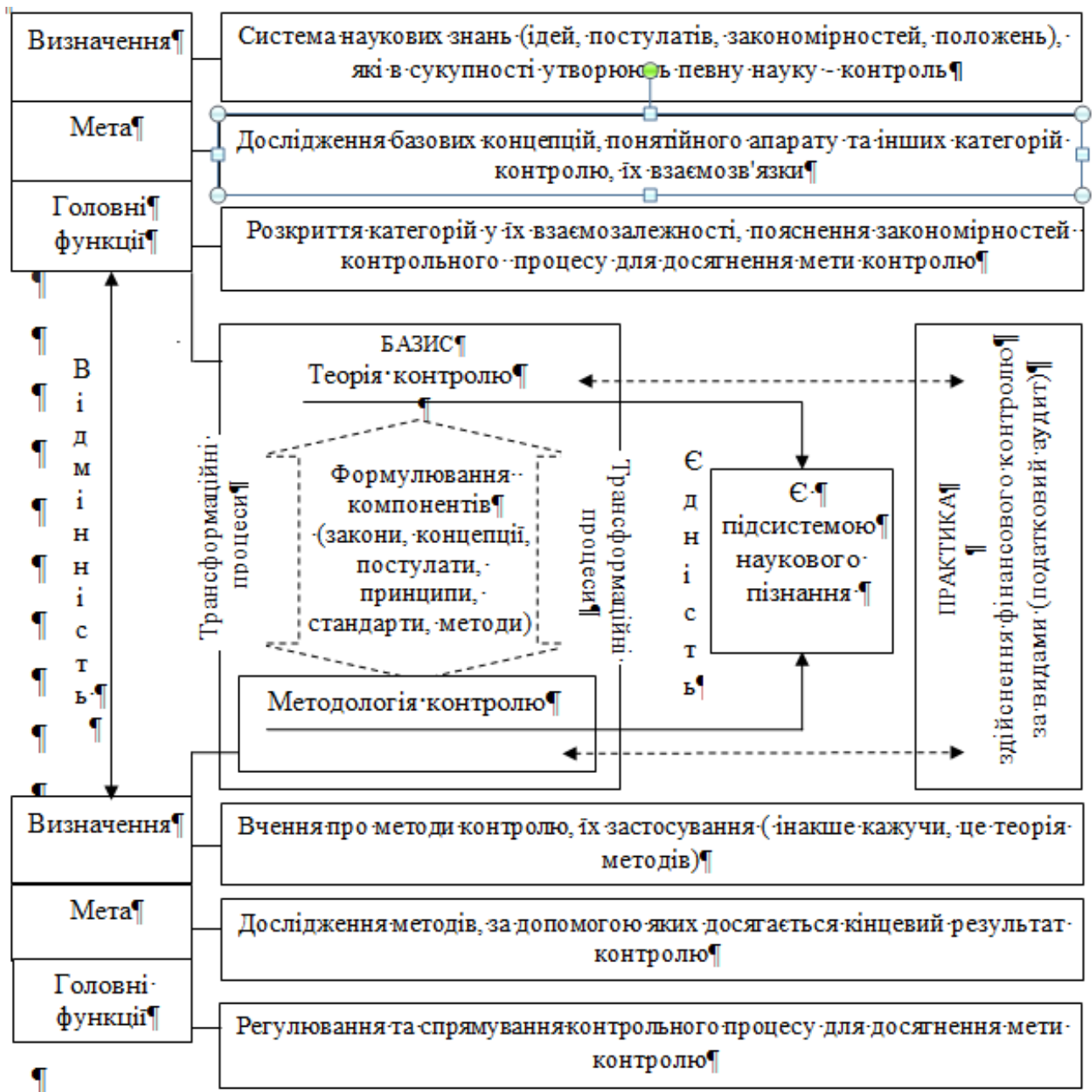


Рис. 1. Теорія та методологія контролю у співставленні понять

Джерело: складено автором.

З цього приводу 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, наочно 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 методику як «фіксовану сукупність прийомів практичної діяльності, що призводить 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 представляє собою також і «сукупність 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 нічим іншим як керівництвом до дії, та в яких поряд з зазначеними правилами, прийомами прописуються дії відносно 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], та «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 та іншими) [24, с. 99-100]. Проте не можна не признати, 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 терміну «методика» є визначення її як «конкретизації методу, доведення його до алгоритму, чіткого опису способу існування» [25]. Саме за допомогою методики, яка деталізує складові методу (методичні прийоми) стосовно здійснення певних контрольних дій, відбувається реалізація методу та у кінцевому підсумку 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 же методик більш вузького напрямку залежить від конкретних функціональних завдань

податкового аудиту (наприклад, методики податкового аудиту податку на прибуток, ПДВ, єдиного податку, ресурсних платежів та інші).

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).

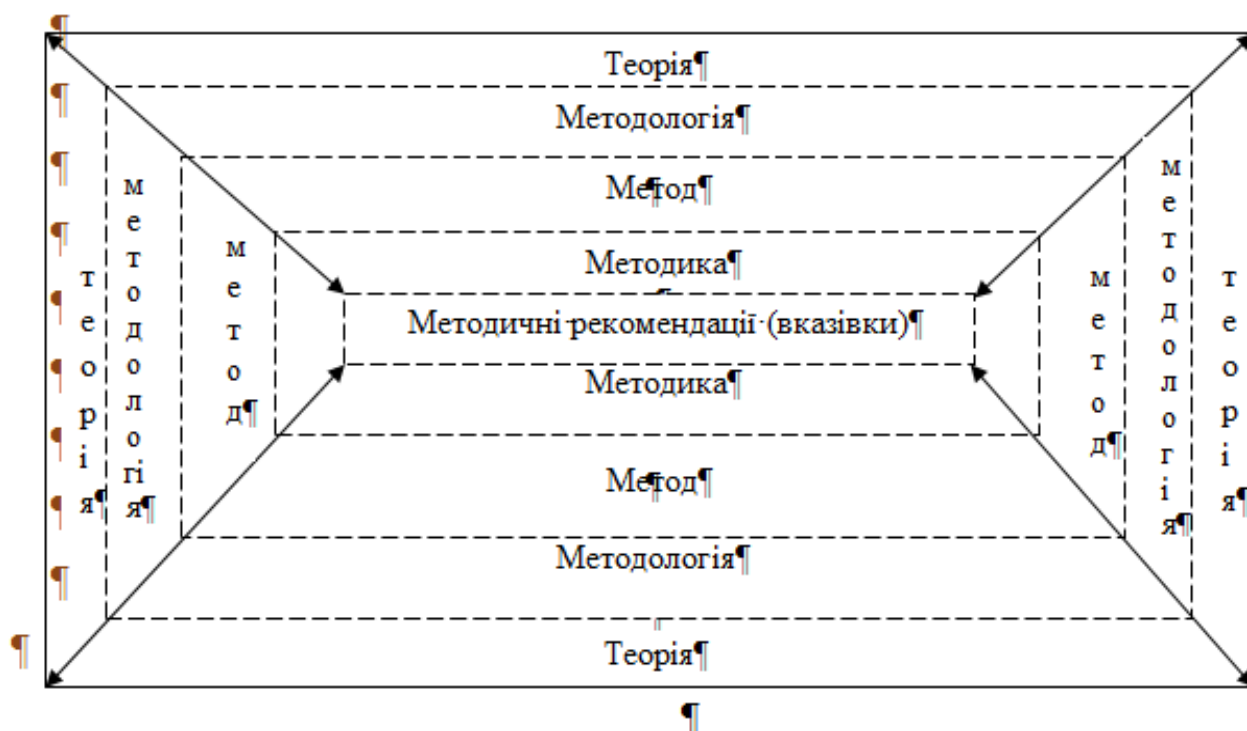


Рис. 2. Теоретико-методологічні категорії: співвідпорядкованість

Джерело: складено автором.

Висновки з цього дослідження. Підсумовуючи викладене, зауважимо, що проведене дослідження дозволило узагальнити сучасні наукові підходи та виразити власну точку зору щодо сутності дефініцій «метод, методологія, методика», розкрити їх змістовну адекватність у сфері податкового аудиту та відмітити, що на сьогодні не існує інституційного закріплення методологічних засад податкового аудиту на національному та міжнародному рівнях. Це

уможливило подальші дослідження, зокрема, у напрямку створення єдиної інтегрованої методологічної концепції незалежного фінансового контролю.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Баскаков О.Я. Методология научного исследования: Учеб.пособие.[2-е изд., испр.] / О.Я. Баскаков, М.В. Туленков. – К.: МАУП, 2004. – 216с.
2. Основи методології та організації наукових досліджень: навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнтів / за ред. А.Є. Конверського. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
3. Шейко В.М. Організація і методика науково-дослідницької діяльності: Підручник. [4т-е вид., випр. і доп.] / В.М. Шейко, Н.М. Кушнарченко. – К.: Знання, 2004. – 307 с.
4. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник [2-ге вид. друге перероб. і доп.] / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко [За ред. засл. діяча науки і техн. України, докт. екон. наук, проф. М. Т. Білухи. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2006. – 888 с.
5. Голуб О.Ю. Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту: Монографія / під заг. ред. д. е. н., проф. А. А. Пилипенка та к. е. н., проф. 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, №12'2015, 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., с. 323.
8. Кохановский В.П. 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. Шпанковська Н.Г. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посібник / Н.Г. Шпанковська, О.С. Білова, О.І. Канська. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. – 154с.
10. Бутинец Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Ф.Ф. Бутинец, 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 / Аудит і фінансовий аналіз. – №1.2012.
12. Ткаченко О.К. 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, с. 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eprints.zu.edu.ua/6619/2/METODYKA%20NAUK%20DOSL.pdf>
13. Арутюнов В.Х. Методологія соціально-економічного пізнання: навч. посібник / В.Х. Арутюнов, В.М. Мішин, В.М. Свінціцький. – К.: КНЕУ, 2005. — 353 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buklib.net/books/21927/>
14. Акентьева О.Б. Щодо методології внутрішнього аудиту / О.Б. Акентьева, 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] / Пантелеєв В.П. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 491 с.
16. Пантелеєв В.П. Використання поняття «концепція» в дослідженнях внутрішньогосподарського контролю підприємств / В.П. Пантелеєв // Управління проектами та Розвиток виробництва: Зб.наук.пр. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2009. – № 4 (32). – С. 129-137. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pmdp.org.ua/images/Journal/32/09pvpvkr.pdf>.
17. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: Монографія / за заг. ред.. д.е.н. проф.. Пушкаря М.С. – Тернопіль: «Карт-бланш», 2012 – 220с.
18. Новиков А.М., Новиков Д.А. 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, №9-10'2012. – с. 76-79 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.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. Методологія формування методичного забезпечення контролю управлінських рішень / Л.О. Сухарева, В.М. Стефківський // Зб. наук. праць «Торгівля і ринок». – Донецьк: ДонНУЕТ [вип. 33]. – 2012. – с. 479-487.

22. Дікань Л.В. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л.В. Дікань, Н.Ф. Чечетова, Ю.О. Голуб, О.О. Вороніна; [За заг. ред. канд. екон. наук, професора 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; Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2012. – Вип. 11. – Частина 1. – С. 17-23.

24. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. / М.О. Виноградова, Л.І. Жидеєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

25. Райзберг Б.А. Сучасний економічний словник [2 е вид., випр.] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозівський, Е.Б. Стародубцева. – М: ІНФРА-М 1999. – 479 с.