

УДК 658:336.717.137.3:657.62

І. М. Назаренко,

д. е. н., професор кафедри обліку і оподаткування,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми
ORCID ID: 0000-0003-0874-199X

В. О. Сема,

магістрант, Сумський національний аграрний університет, м. Суми
ORCID ID: 0000-0003-2640-1200

DOI: 10.32702/2306-6792.2019.20.50

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ФУНКЦІОНАЛЬНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ

I. Nazarenko,

Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department
of Accounting and Taxation, Sumy National Agrarian University, Sumy

V. Sema,

master's degree student, Sumy National Agrarian University, Sumy

AUDIT OF THE SETTLEMENTS WITH BUDGET: ORGANIZATIONAL, FUNCTIONAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS

У сучасних динамічних умовах відсутній гармонійний розвиток бізнес-суб'єктів. Недостатній рівень державної підтримки та недостатність фінансових ресурсів, наявність податкової дискримінації може призводити до навмисного викривлення показників фінансової звітності керівниками (власниками) підприємств з метою приховування реальних результатів фінансово-господарської діяльності, що супроводжується ухиленням від сплати податків і в подальшому створює загрозу соціально-економічному розвитку держави. Складність та багатогранність ідентифікованої проблеми актуалізує необхідність інтеграції ефективних, дієвих інструментів у менеджмент суб'єктів господарювання, використання яких у практичному аспекті не тільки позитивно трансформує управлінський підхід, але й докорінно вдосконалює систему інформаційного забезпечення менеджменту підприємства, структура якого дозволить оперативно виявити латентні ризики та прогалини в управлінні.

Обґрунтовано доцільність застосування аудиту в якості інструменту підтвердження показників фінансової звітності (в тому числі операцій щодо розрахунків підприємства з бюджетом).

Доведено, що аудиторська перевірка розрахунків з бюджетом повинна базуватися на урахуванні вимог діючих міжнародних і національних нормативних документів, практичних аспектів аудиторського дослідження, етичних та методичних принципів аудиту, різноаспектних методичних питаннях.

Побудовано організаційно-функціональну модель аудиту розрахунків з бюджетом, яка системно обґрунтовує організацію процесу аудиторського дослідження та включає визначення мети, завдань, конкретизацію інформаційної платформи, деталізацію стадій, методів, прийомів перевірки, документальне оформлення.

Обґрунтовано в практичному аспекті аудиту проведення оцінки доцільності використання послуг внутрішнього аудитора та формування достатньої сукупності тверджень.

There is no harmonious development of business entities in modern dynamic conditions. An insufficient level of state support, the insufficient financial resources, and the presence of tax discrimination can lead to deliberate distortion of financial reporting indicators by the heads (owners) of enterprises in order to conceal the real results of financial and economic activities, accompanied by tax evasion and further threaten the state's socio-economic development. The complexity and multifaceted nature of the identified problem actualizes the need to integrate effective, efficient tools into the management of business entities, the using of which not only positively transforms the management approach in practical terms, but also fundamentally improves the information management system of the enterprise, the structure of which will quickly identify latent risks and gaps in management.

The expediency of the appropriateness of using the audit as a tool for confirming financial reporting indicators, including operations related to the settlements of the enterprise with the budget is justified.

It is proved that the audit of budget settlements should be based on the requirements of existing international and national regulatory documents, the practical aspects of the audit studying, the current ethical and methodological audit principles and various aspects of methodological issues.

The organizational functional model of the audit of the settlements with the budget is built, which systematically substantiates the organization of the audit study process and includes the definition of goals, objectives, specification of the information platform, detailing of the stages, methods of verification and documentation.

The feasibility in the practical aspect of the audit of assessing the appropriateness of using the services of an internal auditor and the formation of a sufficient set of statements is substantiated.

Ключові слова: аудит, внутрішній аудитор, документація, планування, розрахунки з бюджетом.

Key words: audit, internal auditor, documentation, planning, budget settlements.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

За сучасних динамічних умовах відсутній гармонійний розвиток бізнес-суб'єктів. Недостатній рівень державної підтримки та недостатність фінансових ресурсів, наявність податкової дискримінації може призводити до навмисного викривлення показників фінансової звітності керівниками (власниками) підприємств з метою приховування реальних результатів фінансово-господарської діяльності, що супроводжується ухиленням від сплати податків і в подальшому створює загрозу соціально-економічному розвитку держави.

Однак довгі очікування на встановлення сталого законодавчого порядку в системі оподаткування економіки України з прийняттям Податкового кодексу не виправдалися. Тобто новації, внесені в податкове законодавство, не зробили податкову систему більш прозорою та прогнозованою, не спростили адміністрування податків та не зменшили податкове навантаження на платників податків. З моменту прийняття Податкового кодексу кожного наступного року до нього вносяться численні зміни, спрямовані на вдосконалення системи оподаткування в Україні. Зрозуміло, що постійні зміни податкового законодавства негативно відображаються на функціонуванні будь-якої діяльності. Адже ефективно ведення бізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує можливість податкового планування [7, с. 56].

Тому, саме складність та багатогранність ідентифікованої проблеми актуалізує необхідність інтеграції ефективних, дієвих інструментів в менеджмент суб'єктів господарювання, використання яких у практичному аспекті не тільки позитивно трансформує управлінський підхід, але й докорінно вдосконалить систему інформаційного забезпечення менеджменту підприємства, структура якого дозволить оперативно виявити латентні ризики та прогалини в управлінні.

Слід відмітити, що домінуючу позицію в управлінні суб'єкта господарювання займає інфор-

маційне забезпечення. Без належного інформаційного супроводу неможливо прийняти управлінські рішення, проаналізувати результати діяльності та змоделювати перспективну стратегію розвитку. Відповідно, визначальним фактором прийняття ефективних стратегічно-управлінських рішень є інформаційно-аналітичне забезпечення. У сучасних кризових умовах господарювання недостатньо зібрати та узагальнити дані бухгалтерського обліку, а потім на їх основі здійснювати відповідні управлінські заходи. Діюча фінансова звітність не може достатньою мірою бути основою процесу управління [5, с. 256]. Оскільки дані бухгалтерського обліку (у тому числі облікова інформація щодо розрахунків підприємства з бюджетом), повинна бути репрезентативною, значимою та достовірною, тому актуалізується питання доцільності застосування аудиту в якості інструменту підтвердження показників фінансової звітності.

У контексті викладеного можна стверджувати, що виникає необхідність поглибленого дослідження питання щодо організації та проведення аудиторської перевірки операцій, пов'язаних з розрахунками підприємства з бюджетом.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значного розвитку питання теоретико-методичного, організаційного аспекту аудиту розрахунків з бюджетом набули в наукових працях відомих українських вчених, серед яких Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Кармазіна, М.Д. Корінько, О.І. Малишкін, Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько та ін.

Відаючи належне науковим напрацюванням зазначених вчених, варто зазначити, що проблема аудиту розрахунків з бюджетом залишається актуальною, а окремі питання потребують поглибленого дослідження з урахуванням динамічності суспільства.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є виявлення пріоритетних напрямів та наукове обґрунтування організацій-

но-функціональних та методичних основ аудиту розрахунків з бюджетом.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Аудиторська перевірка розрахунків з бюджетом повинна базуватися на урахуванні вимог діючих міжнародних і національних нормативних документів, практичних аспектів аудиторського дослідження, діючих етичних та методичних принципів аудиту, різноаспектних методичних питаннях.

Доцільно акцентувати увагу, що формування податкових показників підприємства лише в системі фінансового обліку не завжди можливе і спонукає до виокремлення в підсистему податкового обліку та звітності, яку суб'єкти господарювання часто роблять пріоритетною, оскільки помилки у ньому призводять до штрафних санкцій, інших стягнень та в певних випадках до повної ліквідації підприємства. Зниженню підприємницького та податкового ризиків, уникненню помилок, пов'язаних з податковими розрахунками, оптимізації оподаткування, забезпеченню впевненості користувачів у достовірності податкової звітності слугує податковий аудит (аудит оподаткування), що здійснюється незалежними аудиторськими фірмами. Саме тому аудит оподаткування останнім часом став однією з аудиторських послуг (перевірок), яка користується великим попитом у замовників, які прагнуть забезпечити себе від значних фінансових втрат та банкрутства [1, с. 7–8].

Проведений аналіз літературних джерел показав, що прагматичний бік проблеми полягає у тому, що процедурами аудиту податків займаються і зовнішні, і внутрішні аудитори України. За певних умов виконання аудиторського завдання їхня діяльність може бути кваліфікована як аудит податків. Проте на сьогодні відсутні методичні розробки, які б надавали поштовх аудиту податків на міжнародному рівні у напрямі розробки окремого стандарту з можливою його імплементацією до складу Міжнародних стандартів аудиту [2, с. 209]. У такому ракурсі доцільним є фіксація варіантів впровадження аудиту податків у чинну нормативну базу, яка передбачає його наступну інтерпретацію: 1) складова аудиту історичної фінансової звітності та огляду історичної фінансової інформації в частині зобов'язань перед бюджетом; 2) виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству податкової звітності; 3) завдання з виконання

погоджених процедур, супутні послуги; 4) інші аудиторські (консультаційні) послуги [2, с. 211].

Важливим моментом в організації аудиторської перевірки є процес планування, який не тільки передбачає окремі завдання в розрізі стадій аудиту, але й розгляд часу виконання певних дій, характеристику аналітичних процедур, що будуть виконуватись як процедури оцінювання ризиків, інформацію про отримання загального розуміння законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання, та дотримання суб'єктом господарювання цих вимог, визначення суттєвості, залучення експертів, виконання інших процедур оцінювання ризиків та ін. [4]. Враховуючи важливість оподаткування під час оцінювання факторів, які підлягають поглибленому дослідженню та розгляду аудиторями для кращого розуміння середовища аудіюваного підприємства, аудиторська перевірка повинна бути ретельно спланована, а незалежне дослідження операцій, пов'язаних з розрахунками з бюджетом, має бути домінуючою компонентою аудиторської стратегії, ключові аспекти якої конкретизуються в плані та програмі.

Результати досліджень доводять, що не існує однозначного підходу щодо того, які домінанти знайдуть відображення в плані та програмі аудиторської перевірки.

Малишкін О. акцентує увагу, що в процесі складання плану перевірки необхідно дослідити умови діяльності клієнта. Такі умови доцільно групувати по факторах: характер діяльності платника податків; система оподаткування та внутрішнього контролю; ризики суттєвості; характер, час і обсяг аудиторських процедур [3, с. 25].

Вважаємо, що такі пропозиції є слушними, але доцільно наголосити, що фундаментальною нормативною платформою для планування процесу та ідентифікування завдань, напрямів перевірки мають бути Міжнародні стандарти аудиту (МСА 210 "Узгодження умов завдань з аудиту", МСА 220 "Контроль якості аудиту фінансової звітності", МСА 230 "Аудиторська документація", МСА 240 "Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності", МСА 260 "Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями", МСА 315 (переглянутий) "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища", МСА 300 "Планування аудиту фінансових звітів", МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків", МСА 500 "Аудиторські

ПРОЦЕС ОЦІНКИ РОБОТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА

- З метою використання роботи відділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен обговорити з внутрішніми аудиторами сплановане використання роботи як основу для координації відповідної діяльності
- Зовнішній аудитор повинен вивчити звіти відділу внутрішнього аудиту, пов'язані з роботою відділу, яку він планує використати для отримання розуміння характеру й обсягу аудиторських процедур, виконуваних даним відділом, і пов'язані з ними результати
- Зовнішній аудитор повинен виконати достатні аудиторські процедури щодо основної роботи відділу внутрішнього аудиту у цілому, яку він планує використати, щоб визначити її достатність для цілей аудиту

Рис. 1. Параметри оцінки роботи внутрішнього аудитора

Джерело: складено авторами за матеріалами [4].

докази", МСА 501 "Аудиторські докази — особливі положення щодо відібраних елементів", МСА 520 "Аналітичні процедури", МСА 530 "Аудиторська вибірка", МСА 550 "Пов'язані сторони", МСА 570 "Безперервність діяльності", МСА 700 "Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності", МСА 705 "Модифікації думки у звіті незалежного аудитора", МСА 706 "Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора" та ін.).

Важливим практичним моментом в аудиті є оцінка доцільності використання послуг внутрішнього аудитора (у випадку його наявності на підприємстві).

На рисунку 1 представлено параметри оцінки роботи внутрішнього аудитора.

Водночас процес оцінки роботи внутрішнього аудитора має певні труднощі, наслідком яких може бути неоднозначна ситуація віднос-

Таблиця 1. Параметри оцінки доцільності використання роботи внутрішнього аудитора

Оціночні параметри		Умови не використання зовнішнім аудитором роботи відділу внутрішнього аудиту
1	Обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів	1 Організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів
2	Рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту	2 Відділ внутрішнього аудиту не має достатньої компетентності
3	Чи застосовує відділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості	3 Відділ внутрішнього аудиту не застосовує систематичний і дисциплінований підходи, включаючи контроль якості

Джерело: складено авторами за матеріалами [4].

но доцільності використання результатів їх роботи. В таблиці 1 наведено перелік рекомендованих умов за Міжнародними стандартами аудиту, які бажано використовувати в якості конструктивного підґрунтя для формування професійного рішення по цьому питанню.

Окрему увагу в процесі аудиту потрібно приділити питанню щодо формування достатньої сукупності тверджень. Так, аудитор повинен ідентифікувати й оцінити ри-

зики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення [4].

Враховуючи факт, що в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства повинні своєчасно здійснювати розрахунки з бюджетом, наступним етапом наукового дослідження є аналіз сукупності тверджень стосовно поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток).

У відповідності до МСА 315 "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" твердженнями щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду стосовно зобов'язань, пов'язаних з розрахунками з бюджетом є [4; 6]:

— існування — поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток), яка відображена в ф. 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)" наявна;

— права та зобов'язання — поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток), яка відображена в ф. 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", є зобов'язаннями підприємства на якому здійснюється аудиторська перевірка;

— повнота — всі операції, які пов'язані з поточною кредиторською заборгованістю за розрахунками з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток), були зареєстровані, відображені в стандартній та регламентованій

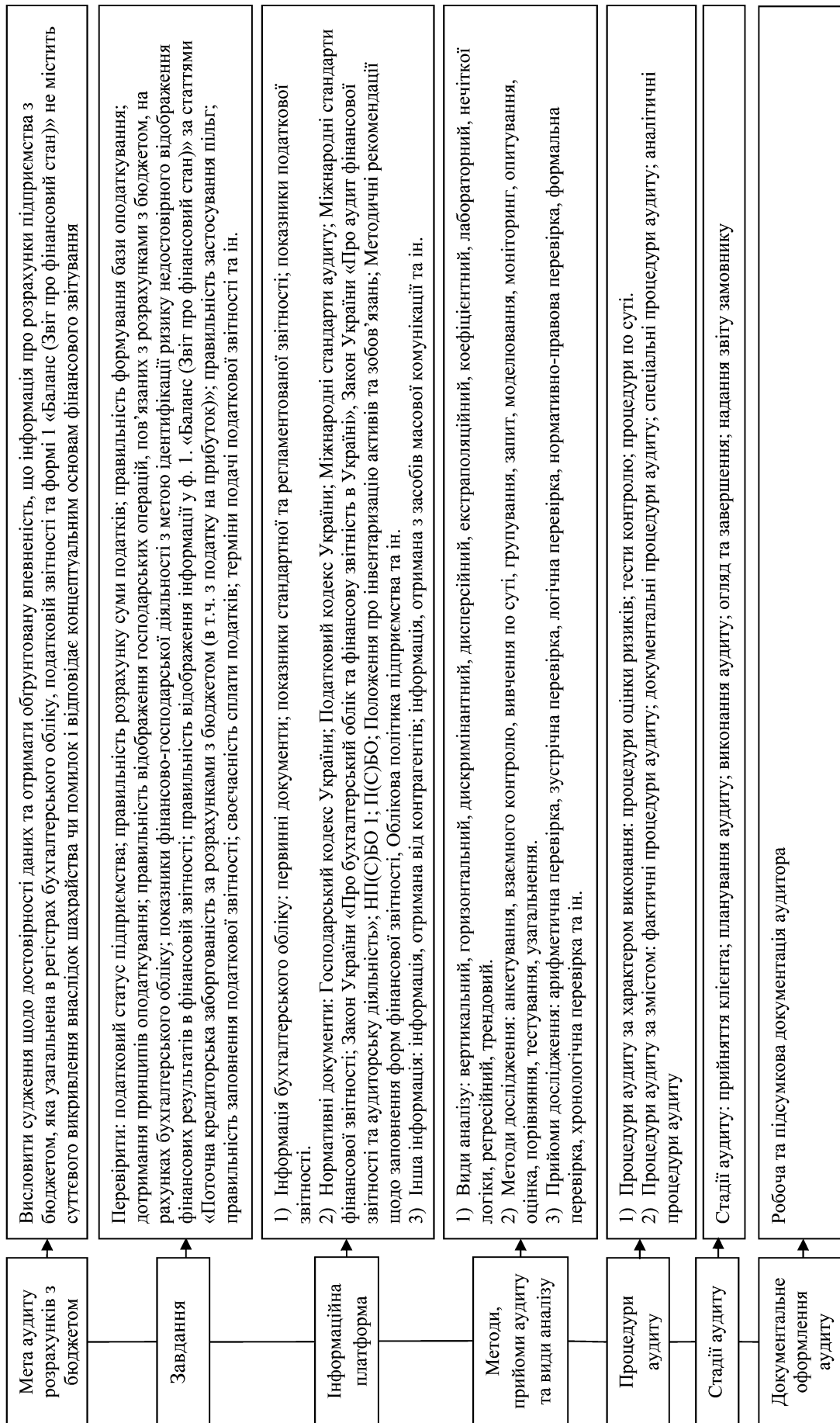


Рис. 2. Організаційно-функціональна модель аудиту розрахунків з бюджетом

звітності (в ф. 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)");

— точність, оцінка та розподіл — поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток), відображена в ф. 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)" у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття були відповідно виміряні та викладені;

— класифікація — поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток) була відображена на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами";

— подання — поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток) узагальнена та чітко викладена, а пов'язане розкриття є релевантним і зрозумілим в контексті вимог застосованої концептуальної основи фінансового звітування.

На рисунку 2 з теоретичної позиції представлено організаційно-функціональну модель аудиту розрахунків з бюджетом, яка системно обґрунтовує організацію процесу аудиторського дослідження та включає визначення мети, завдань, конкретизацію інформаційної платформи, деталізацію стадій, методів та прийомів перевірки, документальне оформлення.

Отже, аудиторська перевірка (в тому числі розрахунків з бюджетом) має певні особливості, складності щодо організації, планування, процедурного забезпечення, імплементації контрольних процедур та документального оформлення. Кожний етап аудиту повинен бути ретельно спланований та документально підтверджений у відповідності до вимог нормативних документів.

ВИСНОВКИ

У сучасних динамічних умовах актуальність аудиту зростає. Результати аудиторської перевірки дозволяють не тільки підтвердити достовірність показників фінансової звітності, а й виявити прогалини в системі бухгалтерського обліку та менеджменту, ідентифікувати латентні ризики, окреслити контури розвитку бізнес-суб'єкта в стратегічній перспективі.

Література:

1. Петрик О.А., Давидов Г.М., Редько О.Ю. Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб. / Київ, ДННУ "Акад. фін. управління", 2012. 352 с.

2. Малишкін О.І. Аудит податків: конструкція на майбутнє. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2015. № 1 (17). С. 208—213.

3. Малишкін О. Планування аудиту податків: методика здійснення. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 10. С. 23—31.

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016—2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.

5. Назаренко І.М., Назаренко О.В. Бухгалтерський облік і звітність — інформаційна платформа управлінського процесу. Бізнес Інформ. 2015. № 12. С. 250—257.

6. Назаренко І.М., Назаренко О.В., Соколенко Л.Ф. Організаційно-методичні основи аудиторської перевірки зобов'язань і забезпечень підприємства. Бізнес Інформ. 2019. № 6. С. 194—201.

7. Соколенко Л. Ф. Зарубіжний досвід оподаткування аграрного сектора економіки. Бізнес Інформ. 2017. № 4. С. 55—60.

References:

1. Petryk, O. A. Davydov, H. M. and Redko, O. Yu. (2012), *Audit opodatkovannia pidpryemstv [Audit of taxation of enterprises]*, Akademiia finansovoho upravlinnia, Kyiv, Ukraine.

2. Malyskin, A. I. (2015), "Tax audit: construction ahead", *Ekonomika: realii chasu. Naukovyi zhurnal*, № 1 (17). pp. 208—213.

3. Malyskin, A. I. (2014), "Tax audit planning: implementation methodology", *Accounting and Auditing*, № 10. pp. 23—31.

4. International Federation of Accountants, "Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services pronouncements 2016—2017 Edition Volume I", available at: <https://www.iaasb.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-0.pdf> (Accessed 9 September 2019).

5. Nazarenko, I. M. and Nazarenko, O. V. (2015), "Accounting and reporting — the information platform of management process". *Business Inform*, № 12. pp. 250—257.

6. Nazarenko, I. M. Nazarenko, O. V. and Sokolenko, L. F. (2019) "The organizational-methodical bases for auditing of the enterprise's liabilities and collaterals". *Business Inform*, № 6. pp. 194—201.

7. Sokolenko, L. F. (2017), "The foreign experience of taxation of the agrarian sector of economy". *Business Inform*, № 4. pp. 55—60.

Стаття надійшла до редакції 10.10.2019 р.