

стратегічна спрямованість на вирішення основних завдань соціально-економічного розвитку як підприємницьких структур, так і сільських територій. Прибуток, як головний критерій та результат функціонування підприємства, поступово має доповнюватись іншими результативними параметрами. Домінантними мають виступати процеси капіталізації підприємства, вартість бізнесу в цілому як готового об'єкта купівлі-продажу на ринку діючих бізнес-проектів разом із кардинальною зміною виключної парадигми максимізації прибутковості, яка має доповнюватись комплексом соціальних завдань з відродження сільських територій та підвищення рівня якості життя сільського населення країни.

З таких позицій сучасна система обліково-аналітичної підтримки маркетингового аудиту бізнес-структур має бути доповнена в частині об'єктів аудиту (природно-екологічне середовище та умови розвитку сільських територій); цілей і завдань аудиту (аудит результативності імплементації вартісних концепцій агроменеджменту); технологій здійснення маркетингового аудиту (аудит нефінансових показників, оцінка системи соціальної відповідальності бізнес-суб'єкта) та повноти інформаційних джерел і системи фінансової та нефінансової звітності бізнес-структур. Вся інформація, яка міститься в обліково-аналітичних потоках, має бути орієнтована на досягнення генеральної мети функціонування аграрного формування у довгостроковій перспективі. За таких умов маркетинговий аудит може стати дієвим інструментом підвищення рівня конкурентоспроможності бізнес-суб'єктів аграрної сфери та національної економіки в цілому.

## **АУДИТ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК: АСПЕКТИ ПЛАНУВАННЯ**

*Малишкін О.І., д.е.н., професор,  
Державний університет інфраструктури і технологій*

Специфіка аудиту податків, як професійної діяльності, полягає у тому, що аудит може проводитися різними органами: державною податковою службою у процесі перевірки дотримання вимог податкового законодавства платником цього

податку (так званий «податковий аудит»); незалежним аудитором на умовах договору між аудиторською фірмою і підприємством (незалежний аудит); внутрішнім аудитором компанії. У першому випадку державні ревізорі керуються відомчими нормативними актами щодо перевірок, у другому аудитори мають застосувати стандарти аудиту. Це стосується і планування аудиту, і інших аспектів аудиту.

Під час розробки загальної стратегії і плану аудиту податків незалежному аудитору необхідно брати до уваги певні чинники, основні з яких наведено у табл. 1.

Таблиця 1

**Структурно-логічна модель чинників планування аудиту податку на прибуток**

Групи чинників	Окремі складові чинників
1. Характер діяльності платника податків	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Загальні економічні умови в галузі</li> <li>- Виробничо-організаційні особливості діяльності</li> <li>- Фінансовий стан підприємства-замовника</li> </ul>
2. Внутрішній контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Стан бухгалтерського обліку замовника</li> <li>- Кваліфікація бухгалтерського персоналу</li> <li>- Розподіл обов'язків при складанні декларацій</li> <li>- Повнота та вчасність надання податкової звітності, наявність і частота коригувань її даних</li> <li>- Якість інформації комп'ютерної обробки даних обліку</li> </ul>
3. Ризики суттєвості	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Очікувані оцінки властивого ризику (ВР) і ризику контролю (РК)</li> <li>- Можливість суттєвих викривлень податкових декларацій в результаті некваліфікованих або навмисних дій персоналу (у тому числі на основі аудиту минулих років)</li> <li>- Виявлення складних сегментів обліку, де результат залежить від суб'єктивного судження (наприклад, розмір звичайної ціни)</li> <li>- Наявність штрафів від ДФС за порушення законодавства</li> </ul>

*\*Складено автором*

Аналіз положень чинних і раніше діючих МСА, МСЗНВ, МССП свідчить, що в жодному зі стандартів не наводиться методика аудиту податкових звітів підприємства-замовника – декларацій. Головна причина цього, як доводять наші дослідження, полягає у тому, що податкові декларації не належать до складу фінансової звітності підприємства як на міжнародному рівні, так і в Україні. Це – сфера податкової звітності, перевірка якої не регулюється стандартами загальноприйнятого аудиту фінансової звітності. Аудитори змушені шукати варіанти своїх дій, що впливає і на планування.

Кількісні параметри чинників планування встановлюються за допомогою тестування. Відповідно до оцінки чинників встановлюють ступінь довіри до системи внутрішнього контролю і складають план аудиту – визначають характер, час і обсяг аудиторських процедур. При цьому виходять з вимог до планування згідно МСА 300 «Планування».

На складові планування суттєво впливає характер завдання аудитора. І тут постає питання – якими стандартами має керуватися аудитор при оформленні звіту замовнику?

Варіант 1. Якщо аудитор надає замовнику звіт про впевненість в контексті перевірки комплексу фінансової звітності, аудит оподаткування може виступати складовою аудиту фінансової звітності. Надання звіту ґрунтується на міжнародних стандартах аудиту, зокрема, на МСА 700 або МСА 800 «Звіт незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення». Такий варіант застосовують на практиці окремі аудитори у разі вимоги замовника про надання обов'язково висновку про перевірені декларації.

Варіант 2. Аудит оподаткування здійснюється як самостійна аудиторська перевірка за спеціальним завданням. При цьому за основу беруться норми МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації».

Варіант 3. Надання консультаційних послуг, коли перевіряються лише податкові декларації підприємства, можливо скористатися нормами МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації». У

кожному варіанті аудитор слід надавати офіційний звіт. Якщо замовник не вимагає такого, аудитор має право готувати звіт у довільній формі без посилань на стандарти аудиту. При цьому зазначаються суттєві порушення, які спричиняють недостовірність даних декларацій і можливі втрати підприємства від застосування штрафних санкцій з боку ДФС. У даному варіанті аудит виступає як попереджувальний захід.

Норма п. 3 МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації» дає змогу включати до завдань з виконання погоджених процедур такі процедури, як вивчення і аналіз: дебіторської або кредиторської заборгованості; операцій зі зв'язаними особами; обсягів продажу і прибутку підрозділів суб'єкта господарювання тощо. За нормою п.5 МССП 4400 аудитор не висловлює впевненості і надає не висновок, а лише звітує про результати роботи. Замість цього користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у звіті і на підставі роботи аудитора роблять свої власні висновки.

З точки зору фінансової звітності показники податкових декларацій з податку на прибуток можна звести до сум кредиторської або дебіторської заборгованості підприємства перед бюджетом. Застосовується балансовий підхід. Такий підхід дає право аналізувати складові сальдо розрахунків на кінець періоду на підставі вивчення обігів за дебетом і кредитом субрахунку 6411 «Розрахунки за податком на прибуток» за відповідними субрахунками. Дебетові обороти, як відомо, означають сплату або інші форми зменшення боргу перед бюджетом, а кредитові – нарахування або інші форми збільшення боргу перед бюджетом. Одночасно нарахована сума податку виступає як витрати підприємства і відображається за дебетом рахунку 98 «Податок на прибуток» і у звіті про сукупний дохід.

У варіанті 1 і 2 аудитор має скласти план аудиту, в якому зазначають назву і характер процедури, її обсяг і час. Запропонований план може мати наступний вигляд (табл. 2).

Для аудиторів-початківців додатково до плану доцільно ввести колонку «аудиторські докази», в якій зазначають джерела інформації – первинні документи, реєстри обліку, форми звітності тощо.

Перелік процедур аудиту може бути і більшим, мета яких – забезпечення виявлення за даними обліку і звітності підприємства-платника достовірності заявлених сум в декларації та в фінансовій звітності за відповідний звітний період.

Таблиця 2

**План аудиту податку на прибуток  
(складова аудиту фінансової звітності)**

*Підприємство, що перевіряється – ПрАТ «ААА»*

*Період перевірки – 2017 рік*

*Кількість людино-годин на перевірку – 32 (16 год x 2 люд)*

*Керівник напряму – ХХХ*

*Рівень суттєвості – 1 % до валюти балансу*

*Аудиторський ризик – середній*

№ № з/п	Заплановані види робіт (процедури)	Дата проведе- ння	Вико- навець	Метод перевірки
1	2	3	4	5
1	Ознайомлення з системою оподаткування прибутку (реєстрація в ДФС, наявність пільг, строки здачі звітності тощо)	15.05.	А	Суцільний
2	Ознайомлення з актами перевірок ДФС	15.05.	А	Вибірковий
3	Запит до ДФС і ДКУ щодо сальдо заборгованості перед бюджетом	16.05.	Б	Суцільний
4	Перевірка показників декларації з податку на прибуток та додатків до неї з підтвердженням обліковими даними бухгалтерських рахунків	15.05.	А	Вибірковий
5	Перевірка коректності щомісячної суми сальдо субрахунку 641 «Податок на прибуток» і відповідності балансу. Складання таблиці відповідності	15.05.	А	Суцільний

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5
6	Перевірка коректності щоквартальної суми витрат по рахунку 98 «Податок на прибуток» і відповідності звіту про сукупний дохід. Складання таблиці відповідності	15.05.	А	Суцільний
7	Співставлення даних декларації про зобов'язання з даними бухгалтерського обліку	16.05.	Б	Вибірковий
8	Перевірка фактичної сплати податку по рахунку, достовірність відображення у звіті про рух коштів. Складання таблиці відповідності	16.05.	Б	Вибірковий
9	Уточнення розрахунку відстроченого податку (ВПА/ВПЗ), його впливу на суму витрат (доходу) з податку на прибуток	16.05.	Б	Вибірковий
10	Узагальнення матеріалів аудиту	16.05.	Б	х

*\*Складено автором*

Методично важливим є аналіз зв'язку даних податкового і фінансового обліку податку. Зокрема, підтвердження сум кредитового обігу по субрахунку 6411 «Податок на прибуток» даними декларації, оскільки податкове зобов'язання з податку формується за правилами податкового законодавства.

Значної уваги потребують також питання податкових різниць, на які збільшується або зменшується об'єкт оподаткування згідно вимог розділу III Податкового кодексу України. Зведена сума таких різниць наводиться у рядку 3 декларації. Навіть якщо підприємство їх не розраховує і не декларує, аудитору слід перевірити підстави для такого обмеження.

Зобов'язання аудитора перед клієнтом за можливі штрафні санкції з боку ДФС за порушення податкового законодавства після перевірки аудитором зазначаються в договорі. Практика вказує, що норму відповідальності за такого типу санкції аудитори не включають до договору на обов'язковий аудит, а відносять до угоди про надання консультаційних послуг. Таким чином, перевірка оподаткування і відповідальність за результати виноситься за рамки аудиту фінансової звітності, що підтверджує особливий характер податкового аудиту.

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ГРОШОВИХ КОШТІВ**

*Малій О.Г., к.е.н, доцент, Накісько О.В., к.е.н, доцент  
Харківський національний технічний університет  
сільського господарства імені Петра Василенка*

З переходом на ринковий механізм господарювання відбуваються зміни у поглядах на процеси прийняття управлінських фінансових рішень та механізми їх реалізації.

Питання бухгалтерського обліку та контролю висвітлені у працях вітчизняних вчених Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Т.Г. Маренич та багатьох інших дослідників. Разом з тим, залишається значна частина питань, які підлягають вирішенню або мають дискусійний характер.

Останнім часом, з метою зменшення регуляторного впливу на суб'єкти господарювання, Національний банк України постановою №37 від 12.02.2019 р. урегулював низку питань щодо порядку ведення касових операцій у національній валюті. Зміни були внесені до постанови Правління НБУ №148, якою затверджено Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [4,5].

Зокрема, деталізовано такі питання:

-розширено перелік випадків, на які не поширюються обмеження готівкових розрахунків між суб'єктами господарювання та фізичними особами у розмірі 50 000 гривень. Тепер такі обмеження не поширюються на виплати, пов'язані з оплатою праці, враховуючи соціальну значимість таких питань