

КАПИТЕЛ 9 / CHAPTER 9¹⁹FORMATION THE METHODOLOGICAL BASIS FOR THE AUDIT OF
FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF RELATED ENTERPRISES

DOI: 10.30890/2709-2313.2022-15-02-019

Вступ.

В умовах активної євроінтеграції України і імплементації норм Європейського союзу у сферах оподаткування, контролю й аудиторського підтвердження публічної фінансової звітності окремих підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і груп міжнародних компаній актуальним питанням стає розробка методичної основи здійснення аудиторських перевірок операцій між пов'язаними сторонами, які знаходяться в різних податкових юрисдикціях. Основний тренд сьогодення у сфері аудиторських перевірок – це поступова імплементація плану дій Організації з економічного співробітництва у напрямку протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування здійснюється шляхом адаптації вимог Податкового кодексу України з питань контролю трансфертного ціноутворення до європейських. Це визначає об'єктивну необхідність у забезпеченні обліково-аналітичної підтримки процесу складання звіту про контрольовані операції і його подання до органів Державної фіскальної служби України (ДФСУ). Одним з видів зовнішньоекономічних операцій, які відповідно до вимог Організації з економічного співробітництва та Податкового кодексу України підпадають під податковий контроль як контрольовані, є зовнішньоекономічні операції із пов'язаними сторонами. Характер їх здійснення підвищує ризик суттєвих викривлень фінансової звітності та надає можливості маніпулювання умовами зовнішньоекономічних угод з метою отримання нелегальної вигоди. З огляду на це в умовах імплементації європейських вимог до ведення та контролю бізнесу актуалізуються дослідження у сфері аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

9.1. Методологія аудиту як наукова категорія

Для формування методологічних засад проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств важливо визначитись із методологією як науковою категорією відповідно до специфіки діяльності пов'язаних підприємств. Поняття «методологія» трактується авторами по-різному. Семантичний аналіз цього поняття дозволяє визначити методологію як сукупність методів та інструментів (від грецької метод – спосіб, логос – знання,

¹⁹Authors: Fesenko Valeriia Valeriivna



наука). Окремі автори трактують методологію як «концептуальний виклад мети, змісту, методів дослідження, які забезпечують отримання максимально об'єктивної, точної, систематизованої інформації про певні процеси та явища» [1]. Є більш лаконічні визначення терміну: «Методологія – вчення про систему наукових принципів, форм і способів дослідницької діяльності» [2].

У наукових колах в країнах пострадянського простору визначається два рівня методології досліджень: загальний і спеціальний. Загальна методологія пізнання побудована на принципі матеріалістичної діалектики та досліджує закони розвитку наукового знання в цілому й дозволяє досліджувати всі без виключення явища та лежить в основі пізнання кожної з галузей науки. Загальна методологія базується на застосуванні загальнонаукових методів пізнання: спостереження і систематизація, аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстракція і логіка, аналогія і моделювання тощо. Спеціальна методологія спрямована на дослідження в окремих галузях науки, ґрунтується на законах з цих наук, та проявляється через застосування спеціальних емпіричних методів дослідження: економіко-статистичних, інформаційно-аналітичних, фінансово-бухгалтерських, документального і фактичного контролю законодавчо-правового аналізу тощо [3]. У цьому дослідженні застосовано другий підхід до розвитку методології аудиту і аналізу як сукупності методів і способів дослідження вузькою специфічної наукової проблеми – підтвердження достовірності результатів ЗЕД пов'язаних підприємств.

Окремі дослідники вважають, що методологію як категорію слід розглядати ширше. Так, у роботі [4] вказується, що «успішне вирішення питання про сучасну методологію аудиту повинно передбачати, насамперед, розвиток категоріального апарату науки. Поглиблення методології, дослідження протиріч між «старим» і «новим», виявлення того, чим обумовлені зміни, наскільки логічна наукова конструкція сучасного аудиту, взаємозв'язки між його елементами, розмежування проблем методики і методології, непротиречивість внутрішнього змісту системи аудиту» [4].

Тому методологія аудиту має включати не тільки методи аудиту, але і визначати їх унікальність в контексті сучасних теорій аудиту, ідентифікувати специфічні, новітні принципи аудиту стосовно конкретного предмету аудиту, окреслювати суб'єкти, критерії та інші структурні компоненти теоретичного, концептуального, організаційно-методичного та прикладного рівня.

У широкому сенсі методологія аудиту включає визначення таких структурних елементів:

- теорії аудиту, відповідно до яких здійснюється аудит;
- принципів проведення аудиту (враховуючи не стільки етичні принципи, як зазвичай це має місце, а і методологічні принципи);
- концепцій, відповідно до яких формується сучасна парадигма аудиту;
- суб'єктів аудиторської діяльності, які залучаються до аудиту;



- предмета аудиту;
- методів, які дозволяють досягати мети аудиту;
- критерії якості та ефективності.

У працях вітчизняних і зарубіжних вчених багато уваги приділяється вивченню методології аудиту [5, 6, 7, 4, 8, 9].

У роботі [9] наголошується на тому, що «у вченні про методологію аудиту дослідники повинні зосереджувати увагу на аналізі теоретичних аспектів і моделей аудиту, їх адекватності умовам з точки зору процедур формування свідчень, корисності для управління, підвищення культури аудитора, інтелектуальності аудиту, його послуг тощо».

Такий погляд дійсно допомагає визначити специфіку методології аудиту у різних областях, в тому числі при дослідженні ЗЕД пов'язаних підприємств.

9.2. Структура методології аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

Так, розглядаючи теоретичні аспекти становлення аудиту ЗЕД слід зазначити, що його розвиток пов'язаний з особливостями предметної області аудиту і суб'єктами перевірки, а також зі специфікою цілей таких перевірок. Специфіка аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств вимагає уточнення методологічних підходів до проведення таких перевірок, оскільки зовнішньоекономічні операції становлять інтерес для різних суб'єктів аудиторської діяльності у декількох сферах фінансового контролю.

Наприклад, аудит результатів ЗЕД пов'язаних підприємств, який проводиться представниками Державної фіскальної служби України, проводиться, здебільшого, із використанням методів документальної перевірки, методів співставлення, запитів. Такий аудит характеризується методами контролю, які спрямовані на досягнення мети – збільшення податкових зобов'язань, нарахованих і сплачених підприємством.

Якщо розглядати аудит ЗЕД пов'язаних підприємств у площині зовнішнього незалежного аудиту, то склад методів зміниться у бік застосування аналітичних процедур і запитів. Такий аудит спрямовується на забезпечення достовірності даних про результати операцій із пов'язаними сторонами, наведеними у зовнішній фінансовій звітності підприємства, що оприлюднюється. Склад методів при незалежному професійному аудиті ЗЕД підприємства з пов'язаними сторонами не суттєво відрізняється від методів, які, зазвичай, використовуються при аудиті фінансової звітності підприємства.

Методи аудиту ЗЕД підприємств в контексті внутрішнього аудиту є більш розширеними, підпорядковані такому напрямку управлінської діяльності як контролінг і мають надати змогу внутрішнім аудиторам обґрунтувати



рекомендації для управлінського персоналу у напрямку підвищення ефективності діяльності групи взаємопов'язаних підприємств загалом. У складі методів внутрішнього аудиту превалюють аналітичні методи, методи оцінки ризиків ЗЕД з пов'язаними підприємствами, аналіз внутрішньогрупових операцій та зовнішніх операцій пов'язаних підприємств та інше.

Опираючись на класичне визначення методології, яке викладене у роботі [10] у такому контексті: «Методологія – вчення про науковий метод пізнання світу, його філософська, теоретична основа, система принципів підходу до вивчення явищ об'єктивної дійсності», сформулюємо власне визначення методології аудиту:

Методологія аудиту – вчення про наукові методи аудиторського дослідження інформації про діяльність різних суб'єктів господарювання, його філософська, теоретична основа, система принципів та підходів до вивчення стану та результатів діяльності суб'єктів.

Категорія методів є ключовою при визначенні специфіки методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств. Дослідники виокремлюють такі спеціальні прийоми і методи аудиту: спостереження, опитування, підтвердження, аналітичний огляд, сканування, перерахунок, зустрічна перевірка, узагальнення, інспекція, аналіз тощо [4, 9].

Класична конструкція методології аудиту включає відповідні постулати аудиту, які використовуються як аксіоми науки про аудит та формують базис методології аудиту загалом. Як відомо, до них включають такі: фінансові звіти та інформацію можна верифікувати; завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється; задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок; послідовне дотримання принципів Міжнародних стандартів аудиту приводить до точного відображення фінансового стану підприємства та результатів операцій; якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація для підприємства, що перевіряється, правильна у минулому, буде правильною і в майбутньому; перевіряючи фінансову інформацію з метою складання незалежного висновку про неї, аудитор діє тільки як аудитор; професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання [11].

Для формування специфічної методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств, слід уточнити додаткові постулати для цього напрямку:

1. Інформація про ЗЕД пов'язаних підприємств становить суспільний інтерес, тому має контролюватись з боку різних суб'єктів аудиторської діяльності (держави, незалежного аудиту, власника) та бути доступна всім агентам аудиту. Фінансові результати підприємств-суб'єктів ЗЕД становлять інтерес для великої кількості агентів, оскільки формуються під впливом глобалізаційних та інтеграційних процесів.

2. Зовнішньоекономічні операції між пов'язаними підприємствами



характеризуються підвищеним ризиком викривлення, тому вимагають розширення обсягу аудиторських процедур у порівнянні з зовнішньоекономічними операціями між не пов'язаними сторонами. Наявність ризику впливу на господарські операції між пов'язаними сторонами формують додаткові ризики для міноритарних власників капіталу, які мають частку участі у капіталі підприємства, але обмеження щодо контролю та управління діяльністю.

3. Достовірність результатів ЗЕД, ефективність зовнішньоекономічних операцій та дотримання суб'єктами ЗЕД вимог податкового законодавства є запорукою зміцнення економічної безпеки держави, суб'єктів господарювання та власників капіталів. Наявність офшорних зон, розширення міжнародної торгівлі, глобалізація міжнародного бізнесу формують додаткові ризики виведення національного капіталу з-під оподаткування, а також до вимивання власного капіталу національних підприємств. Запропоновані додаткові постулати для аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств відповідають сучасним принципам прозорості, достовірності та об'єктивності економічної інформації в рамках теорії агентів.

Основними методологічними принципами аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств є «принцип витягнутої руки», принцип системності, прозорості, ефективності та принцип ризик-орієнтованості.

Проведення аудиту за принципом «витягнутої руки» передбачає перевірку умов зовнішньоекономічних угод на предмет відповідності їх ринковим (операції між пов'язаними сторонами повинні здійснюватися на таких же умовах як і між незалежними сторонами), що забезпечує об'єктивність та справедливність здійснення операцій.

Принцип системності передбачає проведення аудиту ЗЕД пов'язаних підприємства як цілісного об'єкту, що складається з різних взаємопов'язаних елементів. Принцип «ризик-орієнтованості» властивий сучасному аудиту будь-якої сфери і передбачає застосування відповідних аудиторських процедур для перевірки сфер обліку із підвищеним ризиком викривлення.

Так, до структурних елементів методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств слід віднести: принципи («витягнутої руки», прозорості, ефективності, системності, ризик-орієнтованості); постулати аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств; рівні проведення (міжнародний, державний, корпоративний); суб'єкти проведення (агенти) (податкові аудитори, незалежні аудитори, внутрішньокорпоративні аудитори); види (податковий, внутрішній, незалежний); принципали (акціонери, власники, держава, представники закордонних податкових інспекцій); форми (оперативний, стратегічний, зовнішній, внутрішній); методи (аналітичні методи підпорядковані меті відповідного специфічного аудиту ЗЕД) (рис. 1).

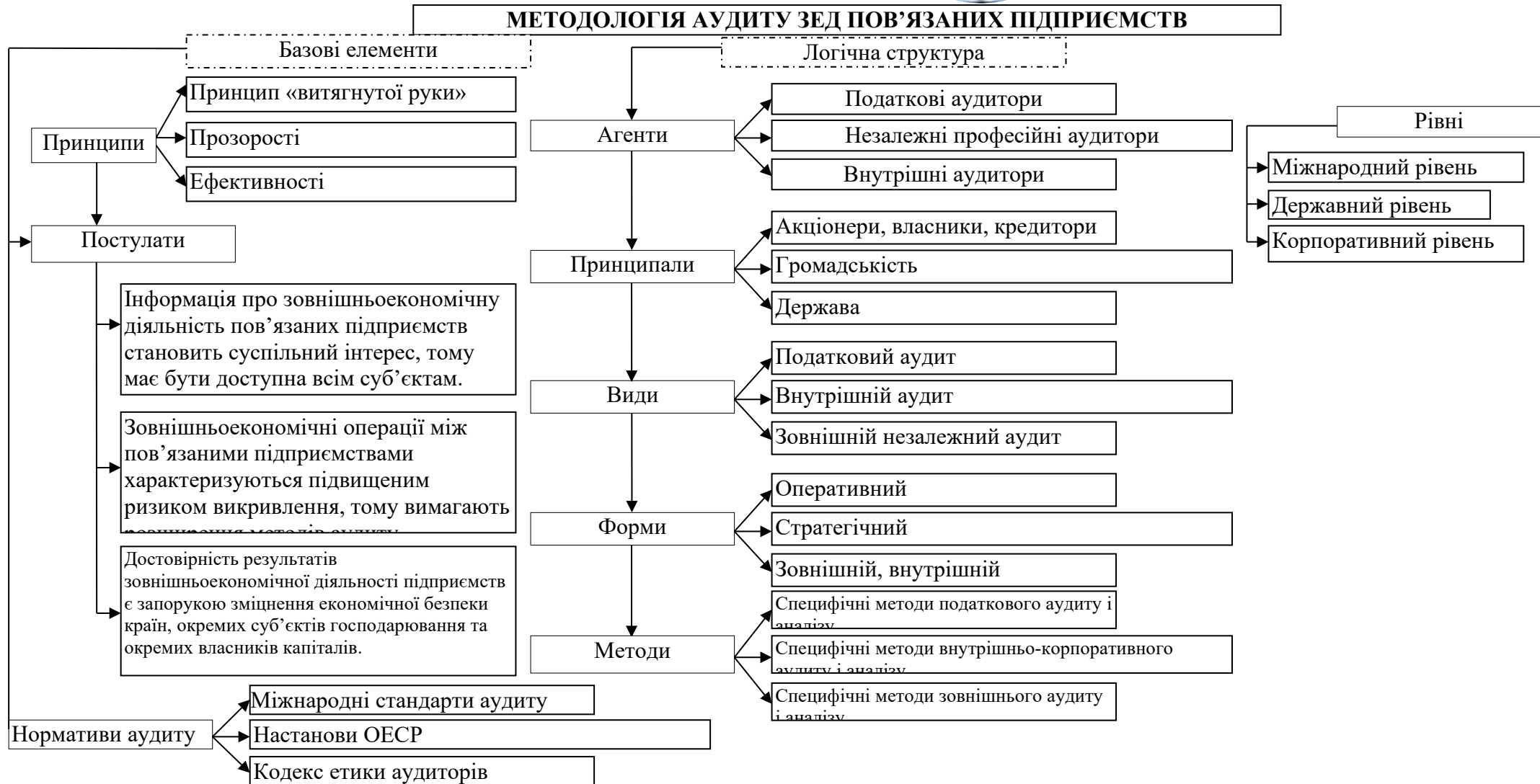


Рис. 1. Структурні елементи методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств як сукупності аналітичних методів аудиторського дослідження



Методологія аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств розглядається в даній роботі як набір методів і методик, розроблених для вирішення специфічної наукової проблеми підвищення якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств, якій притаманний високий ризик суттєвого викривлення. Методологія аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств розглядається як допоміжна складова загальної методології аудиту ЗЕД, що забезпечує підвищення якості аудиту фінансової звітності суб'єктів ЗЕД та якості інших аудиторських послуг.

Висновки.

Застосування різних методів аудиту у сфері ЗЕД підприємств визначається метою здійснення окремих видів аудиту – зовнішнього незалежного, внутрішнього корпоративного, зовнішнього податкового. Аудит як форма державного фінансового контролю, який у сфері ЗЕД підприємств наразі реалізується через податковий та митний аудит, здійснюється представниками Державної фіскальної служби та має на меті контроль відповідності нарахування та сплати податків суб'єктами ЗЕД вимогам Митного та Податкового кодексів України. Суб'єктами аудиту виступають представники держави, яким притаманний відповідний рівень залежності від розпоряджень керівництва та використання методів дослідження рекомендованих законодавчо-нормативними документами. Специфіка методології цього напрямку полягає у послідовному застосуванні аналітичних методів для підтвердження обґрунтованості трансфертних цін у зовнішньоекономічних операціях через розрахунок діапазону цін (рентабельності) відповідно до принципу «витягнутої руки». Для забезпечення відповідності цього виду аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств зазначеним вище постулатам вважаємо доцільним розробку методологічного підходу до обґрунтування трансфертної ціни на основі аналізу витрат підприємства, тісно пов'язаних з зовнішньоекономічною операцією. Подальше дослідження спрямовано на розробку відповідних методів аудиту й аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств, що загалом формує загальну структуру методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств.