

УДК 657.6

Теоретичні аспекти та методика здійснення аудиту податку на додану вартість

Зінкевич А.В.

аспірант кафедри обліку
в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільського національного економічного університету

У статті висвітлено економічну сутність та причини аудиту податку на додану вартість. Здійснено загальну характеристику основних етапів та стадій проведення аудиту податку на додану вартість. Досліджено джерела пошуку інформації для якісного проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість. Значну увагу приділено правильності заповнення та реєстрації податкових накладних з урахуванням фінансових санкцій за порушення граничного строку їх формування. Запропоновано шляхи підвищення ефективності аудиту податку на додану вартість задля оптимізації фінансово-господарської діяльності підприємства.

Ключові слова: аудит, податок на додану вартість, податкова накладна, фінансова звітність, підприємницька діяльність, аудиторський висновок, податкова оптимізація.

Zinkevych A.V. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И МЕТОДИКА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В статье освещены экономическая сущность и причины аудита налога на добавленную стоимость. Проведена общая характеристика основных этапов и стадий аудита налога на добавленную стоимость. Исследованы источники поиска информации для качественного проведения аудита расчетов по налогу на добавленную стоимость. Значительное внимание уделено правильности заполнения и регистрации налоговых накладных с учетом финансовых санкций за нарушение предельного срока их формирования. Предложены пути повышения эффективности аудита налога на добавленную стоимость для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: аудит, налог на добавленную стоимость, налоговая накладная, финансовая отчетность, предпринимательская деятельность, аудиторское заключение, налоговая оптимизация.

Zinkevych A.V. THEORETICAL ASPECTS AND METHODS OF CARRYING OUT THE AUDIT OF VALUE ADDED TAX

The article describes the economic essence and reasons for the audit of value added tax. A general description of the main stages of the audit of value added tax has been made. The sources of information search for the qualitative carrying out of the audit of calculations of value added tax are investigated. Considerable attention is paid to the correctness of filling and registration of tax invoices, taking into account financial sanctions for violating the deadline for their formation. The ways of improving the efficiency of audit of value added tax are proposed for optimization of financial and economic activity of the enterprise.

Keywords: audit, value added tax, tax invoice, financial reporting, business activity, auditor's report, tax optimization.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Ефективність підприємницької діяльності в сучасних умовах господарювання обумовлюється впливом низки факторів, серед яких останнім часом великого значення набуває податкова компонента, зокрема податкова оптимізація. Проте для того, щоб удосконалити податкове планування на підприємстві, необхідно приділити увагу механізмам нарахування та сплати податкових платежів, серед яких важливе місце посідає податок на додану вартість (ПДВ). Формування стабільної облікової політики суб'єкта господарювання неможливе баз ефективного контролю нарахування, декларування і

сплати ПДВ. Таким чином, щоб мінімізувати фінансові ризики в процесі справляння ПДВ до бюджету, необхідно проводити податковий аудит як превентивний засіб у зменшенні фінансових зобов'язань внаслідок перевірок контролюючих органів. Аудит ПДВ сьогодні виступає важливим елементом в оптимізації бізнес-процесів господарської діяльності підприємства, є досить затребуваною послугою серед аудиторів, тому потребує ґрунтовніших науково-теоретичних та методичних досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні питання розвитку аудиторського контролю розрахунків за податками,

зокрема за ПДВ, досліджували у своїх наукових доробках такі вчені та фахівці, як, зокрема, М. Бойко, Ф. Бутинець, Г. Давидов, Д. Дема, Т. Єфименко, В. Захарчук, Д. Кучерява, О. Малишкін, Г. Машталаяр, Т. Меліхова, О. Петрик, О. Редько, О. Юрченко.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Автори розглядають окреслену проблематику зі своєї точки зору та акцентують увагу на різних аспектах проведення аудиту податку на додану вартість. Проте саме питання теорії та методики здійснення аудиту ПДВ для вдосконалення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання потребує сучасних поглядів, конкретизації висновків та подальшого наукового збагачення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основною метою дослідження є розгляд теоретично-методичних аспектів здійснення ефективного податкового аудиту ПДВ в Україні для оптимізації діяльності підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із найбільш значущих для більшості підприємств та складних за методикою обрахування в обліку податків є податок на додану вартість. Теоретичні аспекти аудиту податків ідентифікуються через його сутність як незалежна перевірка даних податкового обліку і показників податкової звітності платника податків з метою формування висновків аудитора про її повноту і достовірність в усіх суттєвих аспектах, а також відповідність вимогам законодавства України в сфері бухгалтерського обліку та оподаткування [1, с. 260].

Загальною особливістю цього податку, яка, зокрема, підвищує складність його обчислення, є те, що варіант обчислення ПДВ, який застосовується в Україні, допускає оподаткування перенесеної вартості, а також подвійне оподаткування. Це зумовлено тим, що ставки ПДВ встановлюються на оподаткований обіг, який включає вартість матеріальних витрат (перенесену вартість), а також попередньо включені у вартість товарів (робіт, послуг) податки. Тому перевірка правильності нарахування та сплати цього податку є окремим суттєвим питанням під час проведення аудиторської перевірки через те, що й контролюючі органи приділяють цьому податку особливу увагу, і встановлені фінансові санкції за неправильне нарахування та несвоєчасне перерахування податку до бюджету можуть призвести навіть до складної фінансової ситуації на підприємстві [2, с. 153].

Необхідність здійснення аудиту розрахунків за ПДВ обумовлена низкою причин:

1) часті зміни і доповнення в податковому регулюванні платників ПДВ, зокрема через наближення механізму оподаткування операцій ПДВ до європейських стандартів та його постійну автоматизацію [3];

2) відсутність стабільного законодавства з питань бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, неоднозначність трактування його норм, що викликають проблеми під час нарахування та сплати ПДВ, що зумовлює попит на аудиторські послуги з перевірки правильності розрахунків за ПДВ;

3) правильність обчислення ПДВ, що залежить від компетенції, досвіду та професіоналізму бухгалтерів, щодо рівня якого керівники підприємств не завжди обізнані, у зв'язку з чим прагнення забезпечити підприємство від накладання штрафних санкцій зумовлює попит на аудит розрахунків за ПДВ;

4) суб'єкти господарювання здебільшого намагаються мінімізувати розмір податків, що тягне за собою усвідомлену керівниками загрозу накладання штрафних санкцій, а в деяких випадках адміністративної та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, тому аудит розрахунків за ПДВ надає впевненість управлінському персоналу в правильності податкового менеджменту підприємства [4, с. 23].

Загалом процес аудиту ПДВ складається з низки стадій, що дають змогу виділити послідовність та специфічні риси аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ (рис. 1) [5, с. 49].

Найбільш важливою серед вказаних стадій процесу аудиту розрахунків за ПДВ є методична стадія аудиту, удосконалення якої є актуальним, складним та перспективним в контексті пошуку шляхів підвищення ефективності проведення аудиту розрахунків за ПДВ.

Головними завданнями аудиту розрахунків з ПДВ є ретельна перевірка правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком, підтвердження правильності ведення обліку за цими розрахунками, правильності заповнення звітності та відповідності даних облікових реєстрів даним податкової звітності. Кожне з цих завдань поділяється на конкретніші [6, с. 34].

Виходячи з основних завдань аудиту ПДВ, доцільно виділити такі етапи проведення аудиту ПДВ (табл. 1) [7, с. 309].



Рис. 1. Стадії здійснення аудиторської перевірки ПДВ

Джерело: побудовано автором на основі [4; 5]

Основними джерелами інформації під час проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість доцільно вважати такі:

- нормативно-правові документи в сфері податкового адміністрування ПДВ;
- дані аналітичного обліку розрахунків з ПДВ, серед яких найбільше значення мають податкові накладні, розрахунки коригування ПДВ та митні декларації;
- договори, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, інша первинна документація щодо зовнішнього переміщення товарів, робіт, послуг;
- реєстри виданих та отриманих податкових накладних;
- дані синтетичного обліку з ПДВ, основними серед яких є облікові дані щодо оборотів між рахунком 64 (субрахунки 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит») і, з одного боку, рахунками 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (основна інформація щодо податкових зобов'язань), а з іншого боку, з рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» і 68 «Розрахунки за іншими операці-

ями» (основна інформація щодо податкового кредиту);

- декларації з ПДВ з додатками та прикладеними реєстрами накладних;
- головна книга, баланс та звіт про фінансові результати тощо.

Через те, що основними напрямками проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість є перевірка на відповідність податкового кредиту, податкових зобов'язань, визначення різниці між ними, окремо здійснюються перевірка на відповідність обліку результатів проведення операцій, що не є об'єктом оподаткування, оподатковуються за нульовою ставкою, звільнені від оподаткування податком на додану вартість та інших операцій особливого типу, перевірка коригувань податкових розрахунків. В контексті зазначеного важливо виділяти моніторинг правильності заповнення та реєстрації податкових накладних.

Платник ПДВ зобов'язаний скласти податкову накладну на дату виникнення податкових зобов'язань в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи [8].

Характеристика етапів проведення аудиту податку на додану вартість

№	Назва етапу	Характеристика аудиту
1	Визначення видів діяльності підприємства	Відповідність статутним документам.
2	Перевірка повноти нарахування ПДВ	– Правильність визначення суми податкових зобов'язань з ПДВ; – правильність визначення податкових зобов'язань за операціями з продажу основних фондів і нематеріальних активів; – правильність коригування податкових зобов'язань; – правильність визначення дати виникнення податкових зобов'язань.
3	Перевірка правильності включення сум ПДВ до податкового кредиту	– Правильність визначення сум податкового кредиту; – законність включення сум ПДВ до податкового кредиту.
4	Перевірка правильності відображення податку в аналітичному і синтетичному обліку	Правильність відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку, звірка загальних сум з сумами по суміжних регістрах бухгалтерського обліку (361, 377, 631, 685).
5	Визначення відхилень	– Порівняння загальних сум з Головною книгою (або оборотно-сальдовим балансом) по рахунку 641 з декларацією по ПДВ; – порівняння сум, визначених аудитором під час вибіркової перевірки, з даними бухгалтерського обліку; – коригування помилок, визначення суттєвості впливу на кінцеві результати, можливість виправлення.
6	Формування аудиторського висновку	– Надання замовнику інформації про результати роботи з детальним викладенням виявлених помилок і невідповідностей та рекомендацій щодо їх виправлення; – підготовка висновку щодо аудиту; – складання і передача замовнику підсумкових документів з перевірки.

Джерело: побудовано автором на основі [2; 7]

Податкова накладна підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) з урахуванням граничних строків:

- для податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;
- для податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені [9].

У разі порушення граничного строку застосовують штрафні санкції (табл. 2). Звісно, штрафи не є пріоритетом в діяльності підприємства, тому мета аудиту ПДВ полягає у випередженні їх настання, а інакше – мінімізації та контролі за правильністю нарахування і документального супроводу в актах і податкових повідомленнях, рішеннях [10].

Варто зауважити, що за допомогою великих за обсягом штрафів законодавство націлюється на захист податкового кредиту

покупців від неправомірних дій постачальників, які відмовлялися виправляти допущені помилки. Однак нововведені штрафи за помилки в податкових накладних навіть вище штрафів за відсутність (зокрема, не оформлення) податкових накладних. Тому іноді помилка в оформленні ЕПН коштуватиме дорожче, ніж не складання такого документа. До того ж, якщо ЕПН не зареєстрували в ЄРПН, нова процедура не допоможе покупцю зберегти податковий кредит [11, с. 20].

Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів (послуг) податкових накладних в ЄРПН не дає покупцю права включити суми ПДВ до податкового кредиту і не звільняє продавця від обов'язку включити суму ПДВ, зазначену в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Обов'язкові реквізити податкової накладної:

- 1) порядковий номер;
- 2) дата складання;

Таблиця 2

Штрафні санкції за виправлення помилок в податкових накладних

№	Період не виправлення помилки за наслідками перевірки	Розмір штрафної санкції, % від суми ПДВ у податковій накладній
1	Протягом 15 календарних днів	10
2	Від 16 до 30 календарних днів	20
3	Від 31 до 60 календарних днів	30
4	Від 61 до 90 календарних днів	40
5	Від 91 до 120 календарних днів	50
6	Від 121 до 150 календарних днів	60
7	Від 151 до 180 календарних днів	70
8	Після спливу 181 календарного дня	100

Джерело: побудовано автором на основі [10; 11]

3) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, чи прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, – продавця та покупця товарів (послуг);

4) індивідуальний податковий номер продавця та покупця;

5) опис (номенклатура) товарів і послуг та їх кількість, обсяг;

6) ціна постачання без урахування ПДВ;

7) ставка податку і відповідна сума податку у цифровому значенні;

8) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням ПДВ;

9) код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів і товарів, ввезених на митну територію України) [9].

Податкова накладна, що містить помилки в обов'язкових реквізитах (крім коду товару згідно з УКТ ЗЕД), які не заважають ідентифікувати здійснену операцію, її зміст (товар чи послугу, що постачаються), період, сторони і суму податкових зобов'язань, є підставою для віднесення покупцем сум ПДВ до податкового кредиту. Інакше помилки, допущені під час складання податкової накладної, виправляють через розрахунок коригування.

Таким чином, під час формування програми аудиту податку на додану вартість аудитор відображає основні процедури для вирішення головних завдань аудиторської перевірки. У стислому вигляді до програми аудиту включають такі основні напрями її проведення:

1) визначають, чи є підприємство платником ПДВ;

2) визначають нормативну базу з ПДВ з урахуванням усіх змін у періоді, який перевіряється;

3) встановлюють, чи користується підприємство пільгами з ПДВ та в яких обсягах;

4) встановлюють правильність визначення підприємством об'єкта оподаткування ПДВ;

5) аналізують податкові накладні щодо їх законного формування та реєстрації;

6) перевіряють правильність застосування ставок (0%, 7% або 20%);

7) перевіряють повноту та своєчасність сплати ПДВ;

8) встановлюють правомірність заповнення та подання звітності з ПДВ;

9) аналізують альтернативні методи оподаткування ПДВ;

10) формується висновок з рекомендаціями удосконалення процедур нарахування та сплати ПДВ та пропозиціями усунення виявлених в ході аудиторської перевірки помилок задля оптимізації діяльності суб'єкта господарювання.

Оптимізацію оподаткування слід розглядати як систему заходів, здійснених у межах чинного законодавства, спрямованих на зменшення податкових платежів, до яких належать такі: розробка і реалізація схем спрямування фінансових потоків, господарських операцій, вибір виду діяльності, використання пільг, законодавчих прогалін, правильне формування облікової політики підприємства тощо [12, с. 142].

Таким чином, одним зі шляхів підвищення ефективності аудиту ПДВ є конкретизація етапів (стадій) його здійснення. Запропоновані етапи аудиту, в яких відображені основні процедури для розв'язання головних завдань аудиторської перевірки, дають змогу охопити всі господарські операції з ПДВ, у зв'язку з чим здійснення аудиту розрахунків за ПДВ за виділеними етапами може бути використано аудитором під час перевірки будь-якого підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи результати проведеного науко-

вого дослідження, варто зазначити, що розглянуті теоретично-методичні аспекти здійснення аудиту ПДВ дадуть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку та аудиту податку на додану вартість на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в звітності податку на додану вартість, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити фінансову стійкість підприємства. Для цього необхідно вирішувати такі основні завдання аудиту ПДВ: правильність відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ;

завершеність процесу відображення ПДВ; наявність прав власності на основні засоби, нематеріальні активи та товарно-матеріальні цінності, щодо яких нараховується ПДВ; правильність визначення суми ПДВ згідно із застосованими цінами, кількістю продукції та ставок ПДВ; достовірність визначення та відображення в обліку податкового зобов'язання; арифметична точність підсумків Реєстру виданих та отриманих податкових накладних; правильність відображення та розкриття інформації в податковій декларації тощо.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Малишкін О. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : [навчально-практичний посібник] / О. Малишкін. – К. : ЦУЛ, 2013. – 376.
2. Аудит оподаткування підприємств : [навч. посіб.] / [О. Петрик, Г. Давидов, О. Редько та ін.] ; за заг. ред. О. Петрик ; передм. Т. Єфименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
3. Захарчук В. Організація проведення аудиторського контролю розрахунків за ПДВ / В. Захарчук [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/336>.
4. Дема Д. Аудиторський контроль розрахунків за податком на додану вартість: шляхи підвищення ефективності / Д. Дема // Вісник ЖДТУ, серія «Економічні науки». – 2012. – № 1 (59). – С. 22–24.
5. Бутинець Ф. Аудит : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і переоб. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 512 с.
6. Меліхова Т. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т. Меліхова, М. Бойко // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 1. – С. 34–39.
7. Машталяр Г. Організація аудиту розрахунків з податку на додану вартість / Г. Машталяр, Д. Кучерява // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 3. – С. 308–311.
8. ПДВ 2017 зі змінами та новаціями / Головбук [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.golovbukh.ua/article/5919-qqq-16-m10-20-10-2016-pdv-2016>.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Штрафи за порушення податкового законодавства / Дебет-Кредит [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://dtkk.com.ua/show/0sid0227.html>.
11. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року / О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 12. – С. 18–25.
12. Ткачик Ф. Податкове консультування : [навчальний посібник] / Ф. Ткачик – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 252 с.