

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-10>

УДК 336.226.322

ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

TAX ASPECT OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND AUDIT OF VALUE ADDED TAX

Волчанська Людмила Валентинівнакандидатка економічних наук,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4362-4986>**Юшковський Данііл Дмитрович**здобувач вищої освіти ОС «Магістр»,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-6759-4810>**Volchanska Liudmyla, Yushkovskiy Daniil**

Dnipro State Agrarian and Economic University

Стаття присвячена дослідженню податкового аспекту організації обліку та аудиту податку на додану вартість (ПДВ). ПДВ є одним з найважливіших та системоутворюючих податків державного бюджету України, в той час залишаючись самим проблемним щодо адміністрування та судових розбірок. У статті розглядається податковий аспект організації обліку та аудиту ПДВ, до якого МСА потребують адаптивного застосування з урахуванням реалій вимог законодавства та практики розрахунків. Розглянуті методики обліку та аудиту ПДВ в податковому контексті, в т.ч. щодо виявлення порушень та оцінки ризиків бізнесу платників податків, а також надано рекомендації для подальшого вдосконалення перевірки розрахунків за цим податком. Розроблено схему зв'язків джерел інформації аудиту ПДВ та його загальний алгоритм, підсумовані найбільш типові й суттєві помилки в роботі платників податків в обліку та фінансово-податковій звітності. В підсумку узагальнено основні перспективи вдосконалення обліку та аудиту ПДВ для реального сектору економіки. Метою статті є дослідження методів організації обліку та аудиту ПДВ в податковому аспекті для суб'єктів господарювання, а також формування пропозицій щодо ефективності їх застосування в податковому аспекті.

Ключові слова: аудит, методи аудиту, податок, ПДВ, організація обліку, податковий облік, податкова декларація, податкові зобов'язання, податковий кредит.

The focal point of this article centers on a meticulous exploration of the tax dimension encompassing Value Added Tax (VAT) accounting and auditing practices. Within the fiscal framework of Ukraine, VAT stands tall as a linchpin, wielding significant influence over the state budget. Nevertheless, it remains ensnared in a web of administrative intricacies, often leading to protracted legal wrangling and disputes. This paradoxical position of VAT – simultaneously indispensable yet profoundly problematic – necessitates a thorough examination of its operational intricacies. As the bedrock of Ukraine's fiscal landscape, VAT demands a dynamic and adaptive approach to compliance, a principle underscored by the International Standards on Auditing (ISAs). These standards, although globally recognized, require contextual calibration to navigate the evolving terrain of legislative requisites and practical application. Thus, the article contends that the effective implementation of ISAs in VAT accounting and auditing is contingent on an astute understanding of these dynamic interplays. Turning our attention to the methodologies underpinning VAT accounting and auditing, a comprehensive analysis is warranted. This entails not only the meticulous scrutiny of transactions but also a discerning eye for potential infractions and an acute evaluation of business risks for taxpayers. By establishing a robust framework for identifying irregularities, auditors can proactively mitigate risks and enhance the integrity of VAT compliance. In the quest for precision and reliability, the article proffers invaluable insights into fortifying the verification process for this pivotal tax. An innovative framework, delineating the intricate web of VAT audit information sources, takes center stage. This architectural blueprint, accompanied by a meticulously crafted algorithm, streamlines the process of data aggregation and evaluation. Consequently, it not only expedites the audit process but also illuminates the most prevalent and consequential errors that surface in the financial and tax reporting of taxpayers. In summation, this comprehensive analysis serves as a compass, charting a course for refining VAT accounting and auditing practices within the real economic sector of Ukraine. By dissecting the operational intricacies and emphasizing the adaptive application of ISAs, the article lays the foundation for a more robust and resilient VAT compliance framework, promising substantial benefits for Ukraine's economic landscape.

Keywords: audit, audit methods, tax, VAT, accounting organization, tax declaration, tax accounting, tax liability, tax credit.

Постановка проблеми. В сучасних умовах динамічного розвитку бізнес-середовища та наслідків збройної агресії оподаткування суб'єктів господарювання продовжує мати значне навантаження не лише за величиною податків, але й щодо складних процедур адміністрування, першість з яких в Україні посідають непрямі податки, серед яких стрижнем є ПДВ, обрахувати кількість змін і пільг за яким навіть у XXI ст. вже неможливо. На жаль, на практиці отримати належне бюджетне відшкодування з ПДВ більшості платникам податків складно.

Наближаючись до членства ЄС, Україна має оптимізувати адміністрування ПДВ та гармонізувати механізми обчислення та сплати даного непрямого податку, як частини доданої вартості, яка є навантаженням кінцевих споживачів.

Інтеграція у європейський простір вимагає від нашої країни мінімізації корупції та прозорості в механізмі оподаткування, яке неможливо досягти без ефективних процедур організації обліку та аудиту ПДВ, які є також запорукою прибутковості ведення діяльності юридичних осіб. Саме тому, дослідження податкового аспекту організації обліку та аудиту ПДВ є сьогодні та в найближчий час актуальним задля стабілізації макро- та мікроекономічних відносин в державі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми податкового аспекту організації обліку та аудиту податків, в т.ч. і ПДВ у загальному представленні розглядаються в працях таких авторів, Бондаренко Т. Б., Кулаковська Л. П., Піча Ю. В., Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г., Меліхова Т. О., Бойко М. Ю., Овчаренко В. О., Перетятко Ю. М., Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т., Шот А. В., Платонова Ю. М. та ін.

Натомість це питання не є центральним у дослідженнях зарубіжних учених, в той час як в Україні вітчизняне законодавство є вкрай мінливим та неоднозначним, навіть зважаючи на безмежну кількість правок у Податковому кодексі стосовно ПДВ, а також щодо форми податкової декларації з ПДВ, податкових накладних та інших супровідних документів, процедур їх електронного адміністрування особливо при так званому «блокуванні/розблокуванні».

В науковій економічній літературі залишаються нерозробленими питання стосовно системи внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ, а саме: впливу контрольного середовища, вибору належних процедур контролю,

оцінки дій керівника платника податку та ін. на достовірність фінансової звітності та звітності з ПДВ в аспекті пов'язаних показників.

Саме це й накладає особливості та специфіку підходів до методик організації обліку та аудиту ПДВ для більшості підприємств України, що свідчить про необхідність та актуальність подальших досліджень в податковому аспекті.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження податкового аспекту організації обліку та аудиту ПДВ та визначення напрямку його подальшого розвитку й вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація обліку та аудиту ПДВ є одним з найважливіх та складних етапів перевірки податкової та фінансової звітності підприємств, що зумовлює доцільність вибору та застосування відповідних дієвих методів, серед яких відсутні універсальні. Порушення в обліку ПДВ може призводити до значних обсягів штрафних санкцій підприємств, втрати активів, інших заборон тощо.

Основні складнощі в бухгалтерському обліку ПДВ, незважаючи на наявність чисельності нормативних вимог та методичних рекомендацій [7; 11] – врахування відображення «першої події», перерахованої попередньої оплати постачальникам та підрядникам за отриманні матеріали (послуги), або отримання авансів від покупців за відвантажену готову продукцію [1, с. 124], особливо при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, коли це «правило» вже може не діяти.

Ми підтримуємо думку щодо послідовного обліку ПДВ, ознакою якого є використання підсумкових місячних даних про суми зобов'язань та кредиту з реєстру виданих й отриманих податкових накладних для проведень на субрахунках фінансового обліку – 643, 644, 641 без строків давності, реєстраційних лімітів та інших обмежень платників податків [8, с. 7] (рис. 1, на якому видно, що в плані рахунків навіть відсутня можливість одразу відобразити суму бюджетного відшкодування).

Результати обліку ПДВ перевіряються згідно вимог ПКУ [10] та шляхом аудиту відповідно закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [2].

Мета аудиту ПДВ – встановлення правильності визначення податкового кредиту та податкового зобов'язання, складання та подачі декларації з ПДВ, розрахунок нараху-

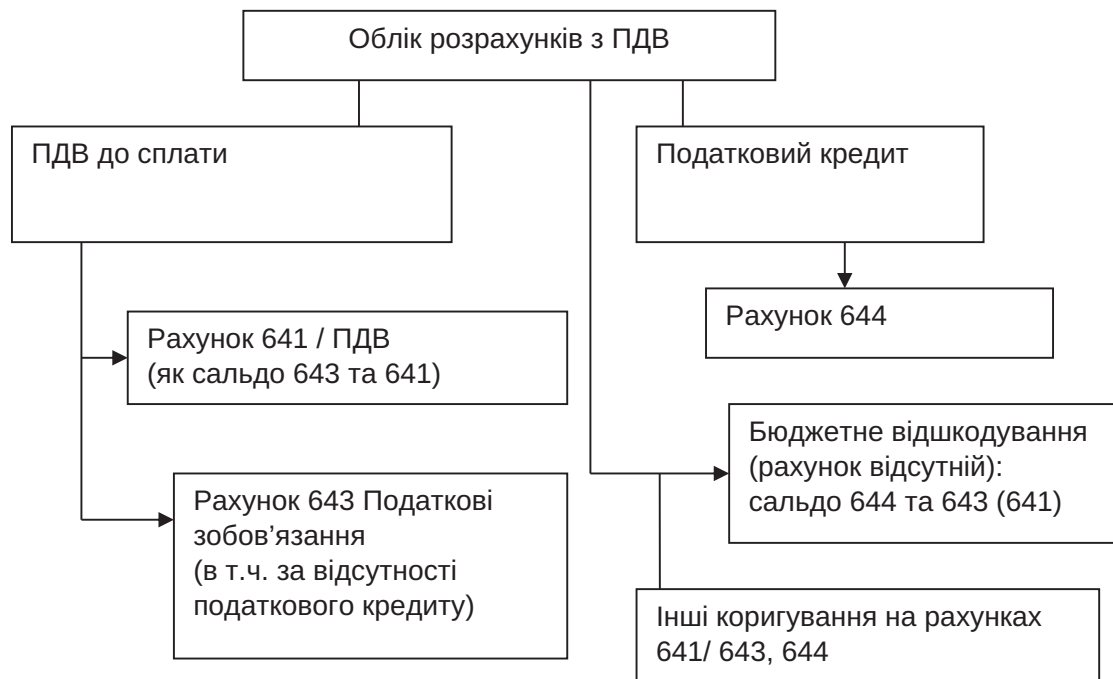


Рис. 1. Рахунки обліку ПДВ

Джерело: розроблено автором

вання та сплати ПДВ до бюджету [5, с. 36], а його завданнями є:

- оцінка відповідності ведення фінансового та податкового обліку законодавству;
- розрахунок правильності нарахування податкового зобов'язання та кредиту;
- аналіз складання та подачі декларації з ПДВ;
- перевірка правильності нарахування та сплати ПДВ до бюджету (заявленого відшкодування).

Існуючі методи аудиту ПДВ мають певне різноманіття, однак вони не є універсальними та дієвими в кожному окремому випадку стосовно специфіки здійснення діяльності підприємств, які залежать від таких факторів, як обране програмне забезпечення, система внутрішнього контролю, видів та обсягів здійснення господарських операцій та ін.

Джерела інформації для аудиту ПДВ подані на рисунку 2.

Програма аудиту ПДВ є складовою відповідного загального плану перевірки фінансової звітності підприємства, тому вона базується на наступному алгоритмі (рис. 3).

Зазвичай, подібний процес містить початкову роботу щодо договірних відносин з клієнтом, збір інформації, формування стратегії та плану, безпосередньо процедури перевірки, контроль та узагальнення результатів аудиту ПДВ.

В процесі аудиту ПДВ визначають докази на основі процедур, які визначені в МСА 500 «Аудиторські докази», що дозволяють переконатися у правильності та достовірності інформації: аналіз фінансових звітів, перевірка СВК (МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»), підтвердження зовнішніми джерелами, аналіз документації та облікових записів, проведення тестових перевірок тощо [3, с. 96].

Доволі складним аспектом в процесі аудиту ПДВ є визначення вибірки щодо кількості (обсягу) податкових накладних, особливо для великих підприємства, що може призводити до не виявлення порушень аудитором, але й слугувати підставою для нарахування штрафних санкцій за підсумками роботи державних контролюючих органів (МСА 530 «Аудиторська вибірка»), тому доцільно звернути увагу на нетипові операції або операції, що виходять за межі діяльності суб'єкта [6].

У МСА 520 «Аналітичні процедури» під аналітичними процедурами розуміється «оцінка фінансової інформації, яка здійснюється на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими і нефінансовими даними, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або значно відхиляються від очікуваних величин». Застосування співвідношень, тенденцій, групування для аналітичного оці-

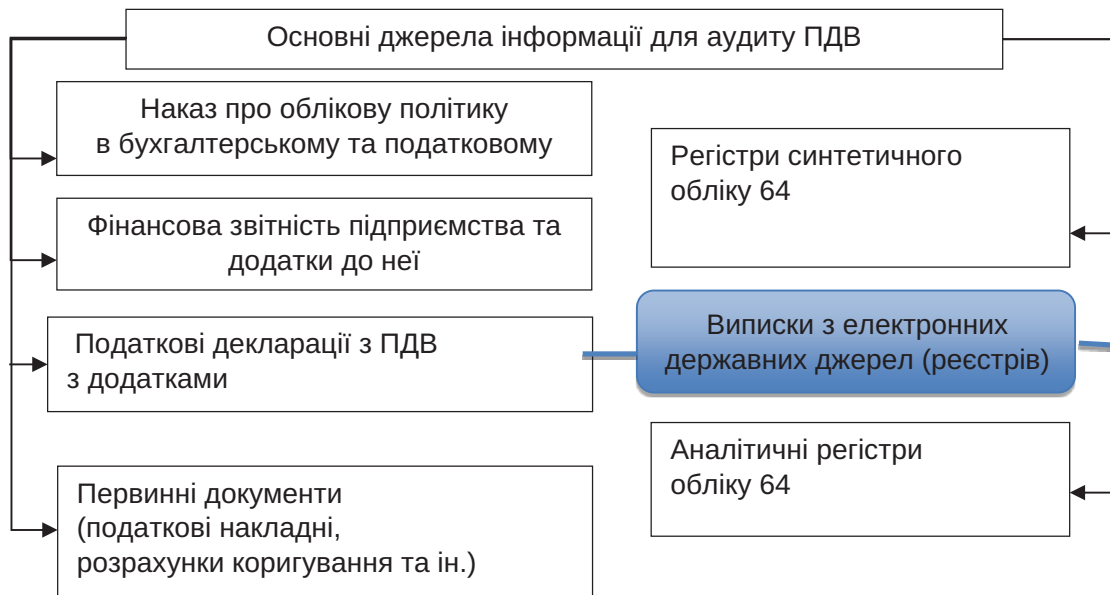


Рис. 2. Джерела інформації аудиту ПДВ

Джерело: розроблено автором

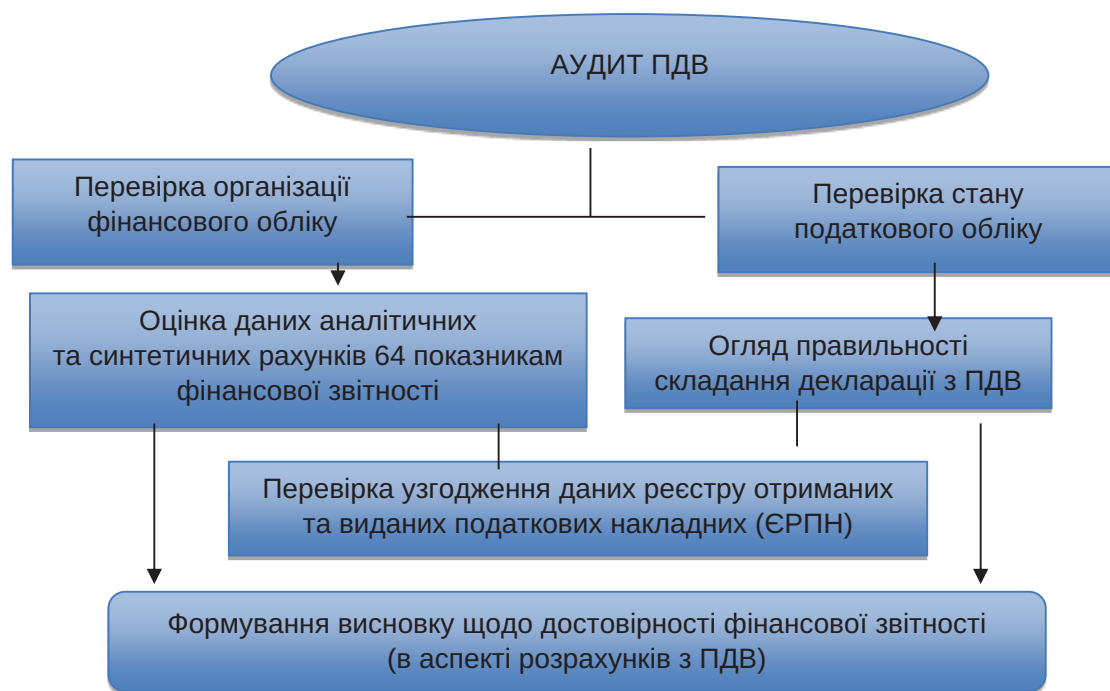


Рис. 3 Алгоритм аудиту ПДВ

Джерело: розроблено автором

нювання показників податкової декларації з ПДВ дає оцінити достовірність відображення інформації в первинній документації, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, виявити причини виникнення податкової заборгованості, зіставити фактичні дані про її розмір з даними попередніх періодів, планів, прогнозів тощо [9, с. 158].

Для аналізу показників податкової декларації з ПДВ використовуються якісні та кількісні показники. Якісні показники дають змогу визначити підходи до вивчення закономірностей формування податкової заборгованості підприємства з ПДВ, кількісні – дають числову характеристику (абсолютні та відносні величини динаміки нарахування та сплати ПДВ,

період погашення податкової заборгованості з ПДВ, частка податку в загальному обсязі податкових платежів підприємства, співвідношення заборгованості з ПДВ перед бюджетом до поточних зобов'язань) [12].

Найбільш типовими помилками, які виявляються під час аудиту ПДВ на підприємствах, є: порушення термінів подачі податкових декларацій та арифметично-методичні помилки при їх складанні, невідповідність сум нарахованих податкових зобов'язань та податкового кредиту даним бухгалтерського обліку та фінансової звітності, невірність коригувань податку, неточності щодо відображення заблокованих (разблокованих) податкових накладних тощо.

За результатами аудиту розрахунків підприємства з ПДВ складається звіт, в т.ч. на основі якого формується загальний аудиторський висновок, тобто висловлюється думка аудитора щодо правильності та достовірності фінансової звітності (МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» та ін.).

Перспективи вдосконалення організації обліку та аудиту ПДВ в Україні мають бути пов'язані не лише з можливістю впровадження концептуально нових автоматичних електронних перевірок на державному рівні методами нейромереж, але зі спрощенням адміністрування (наприклад, заміною податком з обороту або виключенням механізму формування вхідних податкових накладних), але й з виділенням розрахунків з бюджетом за ПДВ в окремі статті фінансової звітності, а також від інших «зобов'язань» чи «дебіторської заборгованості», «інших оборотних активів» тощо саме за операціями купівлі-продажу активів, викорінням операцій, які призводять до нарахування «умовного» ПДВ, при ліквідації, нестачах тощо, а також заміни пільг ПДВ, які постійно змінюються, на інші «преференції» для суб'єктів господарювання.

Висновки. Підсумки дослідження дозволили сформулювати висновок, що аудит ПДВ

потребує детальної організації щодо перевірки таких аспектів, як планування, оцінки сум податкового кредиту та зобов'язань, а також правомірності їх нарахування, оцінки юридичного статусу первинних документів та узагальнення результатів за розрахунками з бюджетом за податками суб'єкта господарювання. Методики та процедури, передбачені в МСА, які застосовуються для перевірки ПДВ, мають бути суттєво деталізовані та доповнені з урахуванням стану системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, а саме в частині узгодженості даних фінансового обліку, показників звітності (в аспекті дебіторської та кредиторської заборгованості перед бюджетом з ПДВ) та даних реєстрів податкових накладних і коригувань на основі первинних документів.

Необхідним є спрощення розмежування ПДВ, пов'язаного з використанням у господарській чи негосподарській діяльності, підходів до розподілу податкового кредиту за підсумками минулорічних періодів тощо.

Потребує негайного спрощення й форма податкових накладних та податкової декларації з ПДВ та зменшення кількості її додатків, в т.ч. й виключення елементів бюджетного відшкодування задля мінімізації корупційної складової на рівні державних фінансів, що сприятиме більш ефективному податковому плануванню для юридичних осіб, а не лише «очікуванню» додаткових надходжень для «привілейованих» та наближених підприємств до мужновладців.

Здійснення аудиту ПДВ допомагає виявити можливі недоліки, що можуть впливати на організацію його обліку та методик розрахунку, уникнувши значних штрафних санкцій зі сторони державних контролюючих органів, що можливо в майбутньому за умови відсторонення механізму «ручного» та «суб'єктивного» блокування права на отримання податкового кредиту, навіть зважаючи на ретельно розроблені критерії ризикованості платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бондаренко Т. Б. Юридичний зміст податку на додану вартість та його адміністрування. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2019. С. 122–127.
2. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII, з наступними змінами. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/> (дата звернення: 14.09.2023).
3. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : підручник. Київ : Каравела, 2012. 544 с.
4. Измайлов Я. О., Єгорова І. Г. Досвід використання податку на додану вартість у країнах Європейського Союзу та перспективи його застосування в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 66–67.

5. Меліхова Т. О., Бойко М. Ю. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 34–39.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMСАНВ), рік видання: 2021, затверджених як національні стандарти аудиту рішенням АПУ від 29.12.2015 р. № 320/1. URL: <http://apu.com.ua/files/> (дата звернення: 12.09.2023).
7. Наказ Міністерства Фінансів України №520 «Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 12.12.2019 р. URL: <http://minfin.gov.ua> (дата звернення: 14.09.2023).
8. Овчаренко В. О. Організація обліку, аналіз та аудит розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість : автореферат кваліфікаційної роботи : 071 «Облік і оподаткування» / В. О. Овчаренко ; керівник роботи Ю. М. Перетятко ; НУ "Чернігівська політехніка", кафедра бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту. Чернігів, 2021. 15 с. URL: <http://ir.stu.cn.ua/123456789/25155> (дата звернення: 14.09.2023).
9. Огічук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит : навчальний посібник. 4-те вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2020. 852с.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, з наступними змінами. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/> (дата звернення: 15.09.2023).
11. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2019 № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/> (дата звернення: 07.11.2021).
12. Шот А. В., Платонова Ю. М. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. Розділ VI. Бухгалтерський облік, аналіз, статистика та математичні методи й інформаційні технології в економіці*. 2018. № 2. URL: <https://echas.eenu.edu.ua/index.php/echas/article/view/334> (дата звернення: 16.09.2023)

REFERENCES:

1. Bondarenko T. B. (2019) *Yurydychnyy zmist podatku na dodanu vartist ta yoho administruvannya* [Legal content of value-added tax and its administration]. *Vcheni zapysky TNU imeni V.I. Vernadskoho. Serii: yurydychni nauky*. Vol. 2019, pp. 122–127. (in Ukrainian)
2. Law of Ukraine "Pro audit finansovoyi zvitnosti ta audytorsku diyalnist" [Law on Audit of Financial Reporting and Auditing Activity] dated December 21, 2017, no. 2258-VIII, with subsequent amendments. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/> (accessed September 14, 2023)
3. Kulakovska L. P., Picha Yu. V. (2012) *Orhanizatsiya i metodyka audytu :pidruchnyk* [Organization and Methodology of Audit: Textbook]. Kyiv: Karavela, 544 p. (in Ukrainian)
4. Izmailov Ya. O., Yehorova I. H. (2020) *Dosvid vykorystannia podatku na dodanu vartist u krainakh Yevropeiskoho Soiuzu ta perspektyvy yoho zastosuvannia v Ukraini* [The experience of using value-added tax in the countries of the European Union and prospects for its application in Ukraine]. *Ekonomichnyi visnyk. Serii: finansy, oblik, opodatkovannia*, vol. 6, no. 66–67, pp. 66–67. (in Ukrainian)
5. Melikhova T. O., Boyko M. Yu. (2017) *Rozrobka prohramy audytu podatku na dodanu vartist dlia pidvyshchennia finansovoi bezpeky pidpriemstva* [Development of a value-added tax audit program to enhance the financial security of the enterprise]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, no. 1, pp. 34–39. (in Ukrainian)
6. International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), year of issuance: 2021, approved as national auditing standards by the decision of the Auditing Chamber of Ukraine dated December 29, 2015, No. 320/1. Available at: <http://apu.com.ua/files/> (accessed September 12, 2023).
7. Ministerstvo Finansiv Ukrainy. Nakaz №520 «Pro zatverdzhennya Poryadku pryynyattya rishen pro reyestratsiyu/vidmovu v reyestratsiyi podatkovykh nakladnykh/rozrakhunkiv koryhuvannya v Yedynomu reyestri podatkovykh nakladnykh» vid 12.12.2019 r. [Order No. 520 "On Approving the Procedure for Making Decisions on Registration/Refusal of Registration of Tax Invoices/Adjustment Calculations in the Unified Register of Tax Invoices" dated December 12, 2019]. Available at: <http://minfin.gov.ua> (accessed September 14, 2023).
8. Ovcharenko V. O. (2021) *Orhanizatsiya obliku, analiz ta audit rozrakhunkiv z biudzhетom z podatku na dodanu vartist* [Organization of Accounting, Analysis, and Audit of Value Added Tax Payments to the Budget]: *avtoreferat kvalifikatsiyanoi robiti : 071 "Oblik i opodatkovannia"*. V. O. Ovcharenko ; kerivnyk robiti Yu. M. Peretyatko;

NU "Chernihivska politekhnika", kafedra bukhhalterskoho obliku, opodatkovannya ta audytu. Chernihiv, 2021. 15 p. Available at: <http://ir.stu.cn.ua/123456789/25155> (accessed September 14, 2023) (in Ukrainian)

9. Ohiychuk M. F., Rahulina I. I., Novikov I. T. (2020) *Audit: navchalnyy posibnyk. 4-te vyd., pererob. i dopov.* [Audit: Educational Manual. 4th ed., revised and expanded]. Kyiv: Alerta, 852 p. (in Ukrainian)

10. Podatkoviy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. No. 2755-VI, z nastupnyimi zminamy [Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010, No. 2755-VI, with subsequent amendments]. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/> (accessed September 15, 2023).

11. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2019) Pro zatverdzhennya Poryadku pryynyattya rishen pro reyestratsiyu/vidmovu v reyestratsiyi podatkovykh nakladnykh/rozrakhunkiv koryhuvannya v Yedynomu reyestri podatkovykh nakladnykh: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 12.12.2019 № 520 [On Approving the Procedure for Making Decisions on Registration/Refusal of Registration of Tax Invoices/Adjustment Calculations in the Unified Register of Tax Invoices: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 12, 2019, No. 520]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/> (accessed November 7, 2021)

12. Shot A. V., Platonova Yu. M. (2018) *Problemy ta napryamy vdoskonalennya obliku rozrakhunkiv za podatkom na dodanu vartist na pidpryyemstvakh Ukrayiny* [Problems and Directions for Improving the Accounting of Value Added Tax Settlements in Ukrainian Enterprises]. *Ekonomichniy chasopys Skhidnoyevropeyskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrayinky. Rozdil VI. Bukhgalterskyi oblik, analiz, statystyka ta matematychni metody y informatsiyi tekhnolohiyi v ekonomitsi.* No. 2. Available at: <https://echas.eenu.edu.ua/index.php/echas/article/view/334> (accessed September 16, 2023). (in Ukrainian)