

АУДИТОРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ

Окреслено важливість здійснення аудиторського контролю розрахунків за податком на додану вартість. Виділено етапи перевірки правильності розрахунків за ПДВ в ході аудиту, що дозволить підвищити ефективність такого контролю

Постановка проблеми. В сучасних умовах в Україні аудит податків є затребуваною процедурою в аудиторів, про що свідчить зростання кількості таких замовлень з боку платників податку: у 2009 р. питома вага таких послуг у загальному обсязі складала 21,55 %, а у 2010 р – 22,90 % [6]. При чому, як свідчить практика, найбільше користується попитом аудит розрахунків за податком на прибуток та податком на додану вартість. Крім того, актуальність аудиту податків пов'язана із укладенням Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України [3], відповідно до якої результати аудиторської перевірки платника податку виступатимуть у якості інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів Державної податкової служби України. Відтак аудит розрахунків за податками переходить на якісно новий рівень, у зв'язку з чим потребує удосконалення чинна методика аудиту розрахунків за податками, зокрема, за податком на додану вартість (далі – ПДВ).

Метою дослідження є формування напрямків підвищення ефективності аудиторського контролю щодо правильності розрахунків за ПДВ завдяки виділенню основних етапів проведення аудиту, які дозволяють якісно здійснювати перевірку розрахунків за цим податком.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Нині в Україні питанню розвитку аудиторського контролю розрахунків за податками, зокрема за ПДВ, присвячені праці провідних вітчизняних вчених, як Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білухи, А.Г. Завгороднього, О.Ю. Редька, В.Я. Савченка та інших. З останніх напрацювань слід виділити статті В.В. Глуценко та І.Є. Риженко [4], Ю. Граковського [5], Т.О. Матвієнко [8, 9],

О. Малишкіна [10, 11], Т.О. Мелехової [12, 13] та інших, які слугували основою розробки авторських пропозицій з удосконалення аудиторського контролю розрахунків за ПДВ.

Викладення основного матеріалу. Необхідність здійснення аудиту розрахунків за ПДВ обумовлена низкою причин:

1) постійна зміна законодавства з питань бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, неоднозначність трактування його норм викликають проблеми при нарахуванні та сплаті ПДВ, що зумовлює попит на аудиторські послуги з перевірки правильності розрахунків за ПДВ;

2) правильність обчислення ПДВ 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;

3) суб'єкти господарювання в більшості випадків 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.

В загальному, процес аудиту складається з низки стадій, які досліджені та охарактеризовані проф. Ф.Ф. Бутинцем [1]. Проте поглиблення досліджень у цьому напрямку дозволяє виділити послідовність та специфічні риси стадій щодо аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ (табл. 1).

Таблиця 1. Стадії аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ

Стадії	Характеристика
Організаційна	Вивчення діяльності платника податку, надання згоди на проведення аудиту, укладання договору, визначення завдань аудит
Підготовча	Складання плану та програми аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ, визначення суб'єктів такої перевірки та відповідальних осіб, розподіл повноважень та обов'язків між аудиторами
Методична	На цій стадії здійснюється безпосередньо перевірка розрахунків за ПДВ
Результативна	Складання аудиторського висновку, подання його зацікавленим користувачам

Досвід показує, що 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.

В практичній діяльності має місце думка (І.М. Козлова, Є.Ф. Волонцевич), що під час проведення аудиторської перевірки обліку ПДВ аудитор насамперед необхідно вивчити правильність організації бухгалтерського обліку податку на додану вартість, зокрема:

- перевірити розрахунок податку в сумах, що надійшли від замовників;
- пересвідчитися у своєчасності та правильності обчислення та відображення в обліку ПДВ з авансів, що надійшли (попередня плата);

Таблиця 2. Методика перевірки розрахунків з податку на додану вартість та їх характеристика [14]

Складові перевірки	Характеристика
1	2
Предмет перевірки	Розрахунки за податком на додану вартість
Завдання перевірки	<ul style="list-style-type: none"> – дотримання законодавства з податку на додану вартість; – правильність визначення об'єкта та обчислення бази оподаткування; – правильність застосування ставок з ПДВ; – достовірність розрахунків сум податку на додану вартість; – законність використання пільг щодо сплати ПДВ; – виявлення операцій, які не є об'єктом оподаткування та звільнені від оподаткування; – оцінка наявності та правильності оформлення первинних документів з обліку ПДВ; – правильність відображення ПДВ в синтетичному та аналітичному обліку; – правильність відображення ПДВ у Головній книзі, Балансі та у Звіті про фінансові результати, реєстри отриманих і виданих податкових накладних; – правильність визначення дати податкового зобов'язання та податкового кредиту; – відповідність записів, вказаних у декларації з ПДВ, за період, що перевіряється; – своєчасність подання звітності з ПДВ; – повнота і своєчасність сплати ПДВ до бюджету

Продовження табл. 2

1	2
Аудиторські процедури	<p><i>Перевірка податкового кредиту</i> Метод аудиту: документальна перевірка; аналітична перевірка; вибіркова перевірка; економічна перевірка; нормативно-правова перевірка.</p> <p><i>Перевірка податкового зобов'язання</i> Метод аудиту: документальна перевірка; аналітична перевірка; вибіркова перевірка; економічна перевірка; нормативно-правова перевірка.</p> <p><i>Перевірка складання податкової декларації з податку на додану вартість</i> Метод аудиту: документальна перевірка; економічна перевірка; нормативно-правова перевірка.</p> <p><i>Перевірка ведення обліку ПДВ</i> Метод аудиту: документальна перевірка; аналітична перевірка; вибіркова перевірка; економічна перевірка; нормативно-правова перевірка.</p>
Документи, які підлягають перевірці	Баланс, Звіт про фінансові результати, Головна книга, Журнал З, податкові накладні, реєстр отриманих і виданих податкових накладних, податкова декларація з податку на додану вартість, свідоцтво платника ПДВ

На нашу думку, другий підхід більш повним і відображає безпосередньо методику здійснення аудиторської перевірки податкової звітності з ПДВ.

Заслуговує також на увагу підхід С.М. Бичкової та Т.Ю. Фоміної, які пропонують аудиторські процедури з перевірки ПДВ проводити у три етапи: ознайомчий, основний та заключний, а також виділяють об'єкти та аналітичних процедури перевірки [2, с. 111]. Проте, ці дослідники під час

формування методики перевірки спираються на чинну законодавчу базу Російської Федерації, а тому вона не може бути застосована у вітчизняній практиці.

З урахуванням ґрунтованих напрацювань вчених, на основі узагальнення та удосконалення існуючих методичних підходів до здійснення перевірки ПДВ пропонуємо авторській підхід до здійснення контролю під час проведення аудиту (рис. 1).

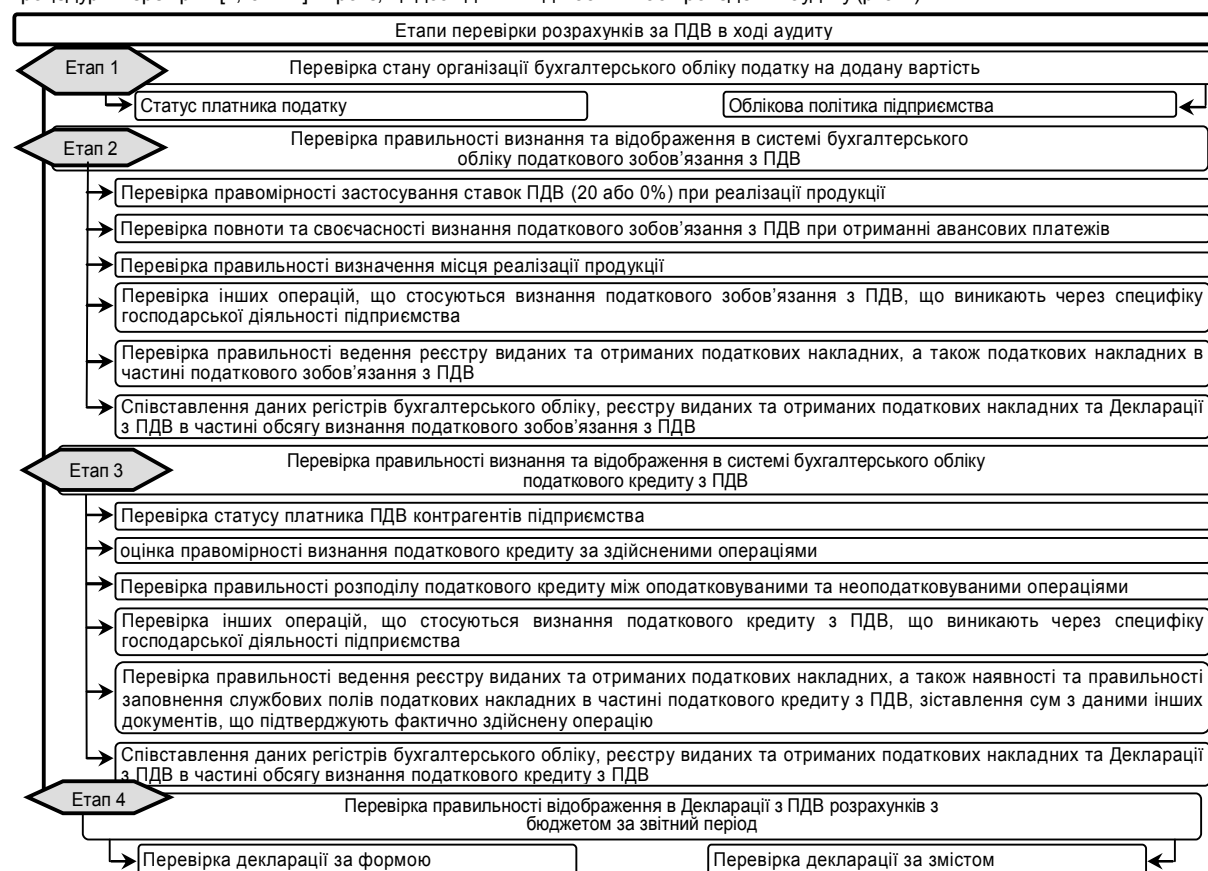


Рис. 1. Етапи перевірки правильності розрахунків за ПДВ в ході аудиторського контролю

Вважаємо, що здійснення аудиторської перевірки за виділеними стадіями дозволить комплексно та якісно здійснювати аудит розрахунків за ПДВ.

Таким чином, при проведенні перевірки податкового зобов'язання необхідно здійснювати:

- перевірку правильності визначення податкового зобов'язання з ПДВ за операціями з продажу основних засобів, нематеріальних активів та товарно-матеріальних цінностей;
- перевірку визначення дати виникнення права на податкове зобов'язання з ПДВ та правильність відображення його у бухгалтерському обліку;
- перевірку правильності коригування податкового зобов'язання з ПДВ;
- зв'язку з даними бухгалтерського обліку та реєстром виданих та отриманих податкових накладних.

При проведенні перевірки податкового кредиту з ПДВ необхідно здійснювати:

- перевірку правильності включення суми ПДВ до податкового кредиту;
- перевірку визначення дати виникнення права на податковий кредит з ПДВ та правильність відображення його в бухгалтерському обліку;
- перевірку включення в податковий кредит сум ПДВ з придбання основних засобів, нематеріальних активів та товарно-матеріальних цінностей;
- перевірку правильності коригування податкового кредиту з ПДВ;
- зв'язку з даними бухгалтерського обліку та реєстром виданих та отриманих податкових накладних.

Під час перевірки складання податкової декларації з ПДВ необхідно:

- порівнювати суми ПДВ, зазначені у податковій декларації з ПДВ, з сумами ПДВ, отриманими за даними аудиту;

– за наявності сум ПДВ до відшкодування з бюджету перевіряти законність їх виникнення;

– порівняти нараховані (згідно з податковою декларацією з ПДВ) та сплачені (згідно з платіжними дорученнями) суми ПДВ;

– порівняти нараховані суми ПДВ за даними аудиту з сумами ПДВ, сплаченими згідно з платіжними дорученнями, та з наявністю переплати на особових рахунках підприємства по ПДВ у ДПІ.

Під час перевірки ведення бухгалтерського обліку ПДВ необхідно порівнювати:

– кореспонденції за рахунками 641, 643 та 644 за даними підприємства з кореспонденціями за рахунком за рахунками 641, 643 та 644 за даними аудиту;

– дані кореспонденції за рахунками 641, 643 та 644 з даними Журналу 3 та Відомості 3.6;

– дані Журналу 3 та Відомості 3.6 з даними Головної книги;

– дані Головної книги з даними фінансової звітності підприємства;

– дані податкової декларації з ПДВ з даними Звіту про фінансовий результат.

Взаємозв'язок даних бухгалтерського обліку наведений на рис. 2.

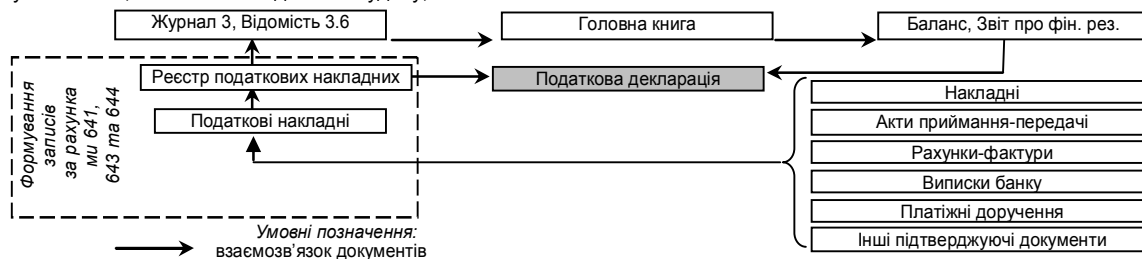


Рис. 2. Взаємозв'язок документів бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ

На основі наведеного зв'язку документів бухгалтерського обліку, в яких систематизуються дані про розрахунки за ПДВ, аудитор повинен здійснювати взаємну перевірку для підтвердження факту здійснення господарської операції, а у випадку виявлення будь-яких розходжень повинен поставити під сумнів здійснення такої операції.

Виявлені аудитором порушення фіксуються у робочих документах, а потім знаходять своє відображення у відповідних підсумкових документах. Документальне оформлення аудиту складається з двох видів документів: робочих та підсумкових (узагальнення результатів аудиту). Результати аудиторської перевірки аудитор оформляє висновком про якість складеної замовником бухгалтерської документації та декларацій, який може бути поданий до органів Державної податкової служби.

Додаткові аудиторські процедури мають базуватись на необхідності глибшого розуміння контролю, виявлення численних суттєвих помилок у податковому обліку та систематичного порушення податкового законодавства, а також на оцінці того, чи були основні процедури достатні для досягнення мети аудиту.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, аудиторська перевірка розрахунків за ПДВ у зв'язку з прийняттям Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України переходить на якісно новий рівень, оскільки сучасні аудиторські перевірки податкової звітності платників податків спрямовані на зменшення ризиків платників податків. Крім того, як зазначено в угоді, до аудиторської фірми, що здійснюватиме аудит податкової звітності, органи Державної податкової служби висуватимуть спеціальні вимоги, у зв'язку з чим актуальним є підвищення ефективності аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ. Одним із шляхів підвищення ефективності такої перевірки вбачаємо у конкретизації етапів (стадій) її 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 використаний аудитором при перевірці будь-якого підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: Підручник [для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-те вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 512 с. 2. *Бычкова С.М.* Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина; под ред. С.М. Бычковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 176 с. 3. Генеральна

угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України [офіційний веб-сайт] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp&news=351>. 4. *Глуценко В.В.* Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / Глуценко В.В., Рижинко І.Є. // *Фінанси України.* – 2010. – №1. – С.46-53. 5. *Граковський Ю.* Витрати підприємств на аудит: організаційні основи аудиту, документальне оформлення, бухгалтерський і податковий облік // *Вісник податкової служби України.* – 2010. – № 28. – С. 35-38. 6. Інформація щодо загального обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності за підсумками обробки звітах даних [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України [офіційний веб-сайт] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=17&lang=ukr>. 7. *Козлова І.М.* Аудит учета налога на добавленную стоимость / И.М. Козлова, Е.Ф. Волонцевич // *Аудит и финансовый анализ.* – 1999. – № 3. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/press/afa/1999-3/01-2.shtml>. 8. *Матвієнко Т.* Зобов'язання підприємств за податками та зборами: сучасні підходи до класифікації в обліку та аудиті // *Бухгалтерський облік та аудит* – 2009 – № 6. – С. 11-17. 9. *Матвієнко Т.О.* Програма аудиту зобов'язань за податками та зборами / Матвієнко Т.О. // *Формування ринкових відносин в Україні* – 2010 – №12 (115) – с. 99 – 104. 10. *Малишкін О.* Аудит податків: підходи до документування / О. Малишкін // *Аудитор України.* – 2012. – № 2. – С. 22-27. 11. *Малишкін О.* МСА 300 під податки / О. Малишкін // *Аудитор України.* – 2010. – № 3. – С. 41-45. 12. *Мелехова Т.О.* Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах / Т.О. Мелехова // *Економіка та держава* – 2010. – № 1. – С. 52-56. 13. *Мелехова Т.О.* Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків // *Держава та регіони Серія: Економіка та підприємництво* – 2010. – № 2. – С. 131-135. 14. *Сахарцева І.* Методичні рекомендації щодо складання програми аудиту податку на додану вартість/ Ірина Сахарцева, Олександр Кривоший, Тетяна Мелехова // *Вісник податкової служби.* – 2005. – № 21. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/article/one/Metodychni.html>.

ДЕМА Дмитро Іванович – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів і аудиту Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми оподаткування фінансів та бухгалтерського обліку.