

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-2-66-63>

УДК 657.44

Скрипник М.І., Якименко А.І.

Київський національний університет технологій та дизайну

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПДВ

Анотація. В статті розглянуто особливості проведення фінансового аудиту операцій з нарахування та сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ), проаналізовано ключові моменти та виокремлено основні проблеми даного процесу. На українському ринку успішно функціонує велика кількість аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів, проте вони часто стикаються з проблемами організаційного та методичного характеру, вирішення яких потребує інтеграції теорії та практики. Безумовно, незалежний фінансовий аудит як спосіб підтвердження даних фінансової звітності необхідний не тільки підприємству, але й потенційним інвесторам, постачальникам, кредиторам, акціонерам, тому питання розвитку аудиту операцій з нарахування податків в Україні сьогодні є досить актуальними, особливо в аспекті розгляду проблем та перспектив його розвитку.

Ключові слова: аудит, податок на додану вартість, аудиторські послуги, аудитор, аудиторська діяльність, аудиторська фірма.

Scrypnik Margarita, Yakimenko Anna
Kyiv National University of Technology and Design

FEATURES OF REALIZATION OF FINANCIAL AUDIT OPERATIONS ON TAXATION AND PAYMENT OF VAT

Summary. The article is about features of carrying out of financial audit of operations on taxation and payment of value-added tax, were analyzed the key moments. Furthermore, the basic problems and difficulties of the given process were allocated. The author draws attention to the principles of building a modern auditing. Theoretical justification of need to implement the internal tax audit at the enterprises in Ukraine is developed further. The essence of internal tax audit is specified and features of its techniques and organization. In addition, the main problematic aspects of the provision of audit services in Ukraine were considered in this article. Reflects a number of factors hindering the process of efficient development of the audit. In general, the problem of progress of auditor activity in Ukraine consists in development of the complex, system approach and the methodical decisions which connected with it. In this manner would be able to create conditions for their practical introduction. A considerable quantity of the auditor organizations and individual auditors works in modern economic sphere, however they often deal with problems of the organizational and methodical character. In turn for decision of these problems we can use new methods and approaches to the organization of audit work. Moreover, we need integrate the theory and practice of financial audit. It will provide improvement of quality of auditor activity. The special role in this process has the independent auditor, whose opinion forms the basis of the management decision. In addition, the decision of the auditor is important to the users of the tax reporting and the information about enterprise economic activities. Of course, independent financial audit as a way of confirming the data of financial reporting is necessary for a lot of public information users, such as company owners, potential investors, suppliers, creditors, shareholders, society as a whole. In consequence of, the development of the audit of the tax assessment operation is very relevant in Ukraine today, especially in terms of considering issues and prospects for its development.

Keywords: audit, value-added tax, auditor services, auditor, audit, audit firm.

Постановка проблеми. Сфера аудиторської діяльності в Україні характеризується низкою проблем, які унеможливають успішний розвиток фінансового аудиту як професійної діяльності та потребують негайного вирішення.

Здійснення фінансового аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ починається, насамперед, з організації процесу проведення перевірки, який вимагає методичної та теоретичної бази, розробки певних методів та механізмів реалізації кожного етапу аудиту. Саме тому, важливим є попередній аналіз основних проблем фінансового аудиту зазначеної операції як виду професійної діяльності в Україні та пошуках можливих шляхів їх вирішення.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Проблеми розвитку теоретичних основ та проблематики проведення фінансового аудиту розглядають багато відомих українських науковців, серед яких доцільно виокреми-

ти таких вчених-економістів, як: С.В. Бардаш, В.В. Головач, Н.І. Дорош, Т.Г. Камінська, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, Л.О. Сухарева, Н.С. Шалімова, М.М. Шигун та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однією із важливих складових загальної проблеми є питання вдосконалення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів. Саме це спонукає до проведення фундаментальних досліджень зазначеної галузі економіки, оскільки досі залишається недостатня кількість методичних розробок з питань проведення фінансового аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ, нестача кваліфікованих кадрів, брак досвіду в аудиторській діяльності, методики формування ціни на аудиторські послуги, якість роботи аудиторських фірм, втрата довіри до сучасного аудитора, зростання конкуренції з боку міжнародних аудиторських фірм.

Мета дослідження. Головною метою наукового дослідження є формулювання теоретичних засад та практичних рекомендацій щодо удосконалення організації фінансового аудиту зобов'язань за податками і зборами, а саме операцій з нарахування та сплати ПДВ на вітчизняних підприємствах.

Для досягнення мети визначені наступні **завдання:**

- виокремлення етапів аудиторської перевірки та визначення аудиторських процедур на кожній стадії аудиту розрахунків з бюджетом;

- аналіз теоретичних аспектів, що покладено в основу організації фінансового аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ;

- висвітлення власного бачення щодо розробки методичних підходів до аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ до бюджету країни.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах зростання попиту на фінансовий аудит розрахунків за ПДВ, що спричинено низькою податковою культурою суб'єктів господарювання щодо сплати податків, а в свою чергу і значною тінізацією економіки.

Податок на додану вартість – є домінуючим непрямим податком, який надходить до бюджетів різних рівнів. Враховуючи це, він виконує яскраво виражену фіскальну функцію.

Аудиторська перевірка податкової звітності здійснюється для підтвердження її коректності складання, повноти та достовірності, а також її відповідності чинному законодавству України. На нашу думку, процес аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ варто розглядати як перевірку даних бухгалтерського обліку операцій з купівлі/продажу певної продукції чи надання послуг, які передбачають виникнення податкового зобов'язання або податкового кредиту, а також показників податкової та фінансової звітності, дотримання облікової та податкової політик підприємства, яка здійснюється аудитором з метою висловлення незалежної та об'єктивної думки про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання та дотримання ним зобов'язань стосовно сплати всіх діючих податків та зборів (в т.ч. ПДВ) в Україні.

Аудит операцій з нарахування та сплати ПДВ підприємством умовно можна поділити на кілька етапів:

1. Попередній аналіз та оцінка фінансового стану суб'єкта підприємництва.

2. Планування аудиту операцій з оподаткування.

3. Перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством ПДВ до бюджету.

4. Підведення підсумків фінансового аудиту, яке передбачає складання аудиторського звіту та розробка сукупності рекомендацій для клієнта з питань оподаткування в разі, якщо результати перевірки вимагають це.

Отже, для реалізації першого етапу, аудитор повинен ретельно ознайомитись із суб'єктом перевірки та основними аспектами його діяльності. Для цього аудитор повинен здійснити планування своєї діяльності та провести наступні аудиторські процедури [1]:

- встановити юридичну та фактичну адресу підприємства, дату державної реєстрації та постановки на облік в органах ДФС та державних цільових фондах, форму власності, організаційно-правову форму, наявність представництв, філій, дочірніх підприємств;

- встановити види діяльності, якими може займатися підприємство у відповідності із статутними документами та кодами КВЕД (довідка зі статистики), наявність виданих патентів, ліцензій, дозволів;

- встановити чи здійснює підприємство свою діяльність у сфері зовнішньоекономічної діяльності, види експортно-імпорتنних операцій;

- вивчити дані про результати попередніх документальних перевірок та прийняті по ним рішення;

- проаналізувати фінансову, статистичну та податкову звітність, оцінити систему бухгалтерського та податкового обліку.

Досить важливим етапом перевірки є другий – планування процесу аудиту, оскільки він передбачає встановлення пріоритетних напрямів роботи аудитора та впорядковує всі його дії. Завдяки цьому ефективність проведеної роботи стає вищою та дає можливість отримати обґрунтовані результати. Базою для планування аудиторської перевірки мають бути методичні основи управлінського та податкового обліку, а також фінансова звітність суб'єкта господарювання. В результаті етапу планування аудитор складає два документа – план і програму. План аудиту визначає лише загальні характеристики та часові рамки проведення аудиторської перевірки. В свою чергу програма, на відміну від плану, передбачає розгорнутий опис аудиторських процедур, за допомогою яких визначається стратегія подальшої реалізації аудиту зобов'язань суб'єкта підприємництва перед бюджетом. Тому великий практичний інтерес складає саме методика побудови програми аудиту зобов'язань за ПДВ, оскільки доходи від зазначеного непрямиго податку є найбільшими в загальній структурі податкових надходжень до зведеного бюджету України.

Важливим кроком на шляху планування перевірки є встановлення та затвердження обсягу аудиторської роботи, методи та принципи її організації. На практиці, як правило, застосовується поєднання різних видів перевірок залежно від завдань, які є пріоритетними в роботі аудитора. Так, найчастіше зустрічаються планові комплексні виїзні перевірки, а також позапланові виїзні документальні перевірки, зустрічні документальні й оперативні перевірки. Вибір типу перевірки залежить від його обсягу, кількості та складності наявних проблем та порушень на підприємстві. Для підвищення ефективності роботи аудитора доцільним є поєднання елементів різних видів перевірок, оскільки це дозволить провести комплексний та всебічний аналіз проблематики та підвищить результативність проведеної роботи. В свою чергу, правильність нарахування ПДВ, а також своєчасність його сплати доцільно проводити суцільним методом. Суцільний метод організації перевірки дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудових витрат, що, як результат, збільшує плату за аудит [2].

Аудит операцій з нарахування та сплати ПДВ може проводити як незалежними аудиторами та аудиторськими фірмами, замовниками якого є переважно керівництво, потенційні інвестори, кредиторі та інші особи, зацікавлені в платоспроможності та фінансовій незалежності суб'єкта господарювання, так і Державною аудиторською службою у вигляді обов'язкових державних перевірок, проведення яких встановлено Національним планом проведення документальних перевірок. Державний аудит операцій з оподаткування проводиться відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (далі – Порядок) [3]. Перед початком фінансового аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ керівнику суб'єкта господарювання аудиту надсилається не пізніше, ніж за 10 календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту діяльності та відповідальних за його проведення аудиторів, а тривалість аудиту діяльності не може перевищувати 90 календарних днів.

При цьому, джерелами інформації для аудиту операцій з оподаткування та сплати ПДВ можуть слугувати [4]:

- законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування;
- наказ про облікову політику в частині податкових розрахунків;
- дані аналітичного обліку розрахунків з ПДВ;
- 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;
- Головна книга, Журнал З;
- декларації з ПДВ з додатками та доданими реєстрами накладних;
- бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати.
- відповіді на запит аудитора від третіх осіб (банків, кредиторів, дебіторів, юристів, суду та ін.).

Третій етап аудиту оподаткування є основним, це безпосередня перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством ПДВ. На цьому етапі аудитор вивчає схему податкового документообігу на підприємстві, визначає послідовність здійснення відповідних операцій (хто складає документи, скільки екземплярів документів, куди вони направляються, способи обробки документів, їх зберігання, облікова та податкова реєстрація тощо). Особливе значення має перевірка правильності застосування норм податкового законодавства, а також попередження використання схем мінімізації та оптимізації оподаткування [4].

Відповідно, аудит має передбачати перевірку [5, с. 174]:

- правильності визначення платника податку (чи дійсно даний суб'єкт господарювання повинен сплачувати ПДВ);

- наявності та якості складання первинної документації, пов'язаної з визначенням бази оподаткування ПДВ;

- правильності визначення бази оподаткування, дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за цим податком;
- повноти і своєчасності сплати ПДВ;
- правильності відображення інформації на рахунках обліку, в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;
- дотримання вимог законодавства щодо складання усіх видів звітності підприємства;
- взаємоузгодженості показників фінансової, статистичної та податкової звітності.

Фінансовий аудит операцій розрахунків з ПДВ доцільно розпочинати з вивчення бухгалтерських записів у Головній книзі підприємства або іншому аналогічному реєстрі, де відображують всі фінансово-господарські операції за звітний період, у кореспонденції рахунків синтетичного обліку. В разі потреби використовуються на субрахунках дані аналітичного обліку до відповідних рахунків. В разі виникнення питань чи розбіжностей на цьому етапі аудитор зобов'язаний звернутись до інформації, яка відображена у первинній документації та знайти допущенні бухгалтером помилки.

Отже, третій етап проведення аудиту розрахунків з ПДВ складається з таких напрямів роботи [2]:

1. Встановлення наявної у підприємства правової бази для сплати податку.
2. Визначення необхідної нормативно-правової бази для перевірки на відповідність розрахунків щодо податку на підприємстві.
3. Встановлення переліку основних питань аудиторського дослідження.
4. Перевірка повноти і правильності відображення бази оподаткування.
5. Перевірка правильності застосування ставок податку, а також арифметичних розрахунків з його нарахування.
6. Перевірка законності та обґрунтованості застосування пільг щодо податку.
7. Перевірка повноти і своєчасності сплати податку до бюджету.
8. Перевірка правильності складених декларацій з ПДВ, реєстрів податкових накладних, додатків до декларації та своєчасності їх подання до податкового органу.
9. Перевірка правильності відображення розрахунків з ПДВ у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.
10. Надання клієнту інформації про результати роботи з докладним викладенням виявлених помилок і невідповідностей та рекомендацій щодо їх виправлення.
11. Підготовка висновку (в разі, якщо перевірялися лише розрахунки з ПДВ) або інформації для складання загального висновку (при загальному аудиті).
12. Складання та передача замовнику підсумкових документів з перевірки.

Третій етап перевірки передбачає найбільший обсяг роботи аудитора, його діяльність має бути спрямована на виявлення помилок та розбіжностей у документуванні фінансово-господарської діяльності підприємства та роз-

рахунках суб'єкта господарювання з бюджетом. В разі виявлення аудитором помилок більше, ніж він попередньо очікував, доцільним буде ввести корегування до плану і програми аудиторської перевірки. В свою чергу, кількість помилок та неточностей впливають на результати перевірки та аудиторський висновок. Аудитором за результатами проведеної роботи може бути висловлена умовно-позитивна, негативна думка, або відмови від думки чи включення до безумовно-позитивного висновку пояснювального параграфу щодо достовірності виконання податкових зобов'язань із нарахування та сплати ПДВ.

Про всі виявлені на даному етапі аудиту недоліки повідомляється у письмовому вигляді замовнику фінансового аудиту.

Важливою частиною аудиторської перевірки оподаткування підприємства є узагальнення отриманих результатів внаслідок виконання визначених аудиторських процедур.

Під час четвертого етапу – звітування про результати аудиту – готуються висновки за результатами оцінки рівня ведення фінансово-господарської діяльності підприємства виходячи з істотності їх впливу на подальшу діяльність суб'єкта господарювання [3].

За результатами аудиту оподаткування аудитор складає два документи [6, с. 187]:

1. аудиторський звіт, у якому він висловлює думку щодо повноти та правильності нарахування, сплати та відображення у звітності (бухгалтерській та податковій) платежів до бюджету, про правильність застосування податкових пільг та дотримання суб'єктом господарювання чинного податкового законодавства України;

2. лист до керівництва підприємства – документ, в якому аудитор більш докладно, у розгорнутому вигляді може розкрити для клієнта результати перевірки та надати відповідні рекомендації по усуненню податкових порушень і їх наслідків, щодо удосконалення системи оподаткування та оптимізації податкового навантаження, удосконалення обліку податкових розрахунків тощо.

Безумовно, фінансовий аудит операції з нарахування та сплати ПДВ дасть можливість вчасно виправити допущені помилки в нарахуванні платежу, в результаті чого суттєво заощадити на штрафних, отже, зберегти бізнес клієнта.

На практиці більшість замовників аудиту фінансової звітності вимагає від аудитора перевірку саме коректності діючої податкової політики підприємства, податкової звітності та схеми розрахунку суб'єкта господарювання з бюджетом, яка передбачає правильність визначення податкового зобов'язання та податкового кредиту, а також можливість отримання бюджетного відшкодування надмірно сплачених податкових сум.

Варто зазначити, що не менш важливе значення для профілактики порушень чинного законодавства (отже, і забезпечення податкових надходжень у повному обсязі) мають консультаційна та роз'яснювальна робота аудитора. Вона передбачає надання рекомендацій щодо виправлення помилок і покращення роботи у фінансово-господарській сфері платника подат-

ків, контроль за виконанням раніше наданих рекомендацій та усуненням помилок.

Усунення суттєвих розбіжностей в нарахованих та сплачених сумах податку, виявлення схем оптимізації та мінімізації податкових зобов'язань дасть можливість уникнути кримінальної відповідальності керівника та головного бухгалтера, передбаченої ст. 212 Кримінального кодексу України [7].

Але, на нашу думку, головною умовою ефективності податкового аудиту є його своєчасність. Цей фактор має вирішальне значення не тільки при виявленні недоплат, але й при встановленні факту переплат.

Виявлення недоплат дозволяє організації завчасно, тобто до початку податкових перевірок, забезпечити себе від нарахування штрафів, надавши податковим органам уточнені декларації, погасивши при цьому недоплату і пеню. Виявлення помилок, які призвели до зайвої сплати податків, що залежать найчастіше не від кваліфікації бухгалтерської служби, а від мінливості тлумачення податкового законодавства, дає можливість або повернути з бюджету гроші, або скоротити поточні й майбутні податкові зобов'язання [8, с. 95].

Досліджуючи окреслену тематику можна дійти висновку, що багато питань залишаються невирішеними і тому розглянута проблематика досі є актуальною для подальших досліджень. Податкова складова аудиту в умовах сьогодення набуває особливої уваги, що спричинено складними умовами для ведення бізнесу та бажанням суб'єктів господарювання скоротити свої витрати. Це все є наслідком відсутності чіткої нормативно-правової регламентації та наявності суперечностей у законодавчих нормах. Крім того, відсутні методичні розробки з організації та проведення фінансового аудиту зазначеної сфери. Усе це зумовлює актуальність подальшого розроблення правових, методологічних і методичних основ здійснення аудиту.

Висновки. На основі дослідження можна зробити висновок, що фінансовий аудит з нарахування та сплати податків – це комплексна незалежна перевірка податкового обліку підприємства, правильності нарахування та сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності підприємства.

Таким чином, здійснення фінансового аудиту операцій з нарахування та сплати ПДВ суб'єктами господарювання в Україні має велике практичне значення для виявлення порушень вимог податкового законодавства, проведення податкового аудиту попередить небажані фінансові наслідки перевірок податкових органів. За необхідності може бути проведена постановка податкового обліку, яка мінімізує податкові ризики.

Результати проведеного дослідження можуть бути використані для розробки робочих методик, що дозволить удосконалити організацію аудиту у частині здійснення перевірки системи внутрішнього контролю, сприятиме підвищенню ефективності аудиторської перевірки заборгованості перед бюджетом та дозволить зменшити кількість помилок в обліку та звітності.

Список літератури:

1. Глущенко В.В., Рижинко І.Є. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 1. С. 46–53.
2. Свидерський Д. Організація аудиту звітності про податок на додану вартість. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 39–47.
3. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361. *Офіційний вісник України*. 2010. № 13. Ст. 868.
4. Петрик О.А. Планування та етапи аудиту оподаткування. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. № 9(3). С. 51–59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%283%29__8
5. Баранова А.О., Наумова Т.А., Кашперська А.І. Аудит: навчальний посібник. Харків : ХДУХТ, 2017. 246 с.
6. Данильків Й.Я. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки : монографія. Ужгород : УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.
7. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. *Офіційний вісник України*. 2001. № 21. Ст. 920.
8. Давидов Г.М. Аудит : навч. посіб. Київ : «Знання», 2009. 363 с.

References:

1. Hlushchenko V.V., Ryzhynko I.Ye. (2010). Vektory rozvytku podatkovoho audytu v Ukraini. [Vectors of Tax Audit Development in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, vol. 1, pp. 46–53.
2. Svyderskyi D. (2012). Orhanizatsiia audytu zvitnosti pro podatok na dodanu vartist [Organization of Value Added Tax Reporting Audit] *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 9, pp. 39–47.
3. The procedure for carrying out by the State Audit Office, its interregional territorial bodies of the state financial audit of the business entities № 361 (2010, March 25) *Ofitsiyni visnyk Ukrainy* Kyiv: Parlam. vyd-vo (in Ukrainian). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>
4. Petryk O.A. (2012). Planuvannia ta etapy audytu opodatkuвання [Planning and Tax Audit Stages] *Ekonomichni nauky. Ser. : Oblik i finansy*, vol. 9, no. 3 pp. 51–59. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%283%29__8
5. Baranova A.O., Naumova T.A., Kashperska A.I. (2017). *Audyt*. Kharkiv : KhDUKhT. (in Ukrainian)
6. Dankiv Y.Ya. (2018). *Oblik, analiz, audyt, zvitnist ta opodatkuвання v umovakh hlobalizatsii ekonomiky* [Accounting, analysis, audit, reporting and taxation in the conditions of globalization of the economy]. Uzhhorod : UzhNU «Hoverla». (in Ukrainian)
7. Criminal Code of Ukraine (2001, April 5). *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. Kyiv : Parlam. vyd-vo. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (in Ukrainian)
8. Davydov H.M. (2009). *Audyt*. Kyiv : «Znannia». (in Ukrainian)