**Тема 3. Методика аудиту податку на додану вартість**

План

3.1 Мета аудиторської перевірки податку на додану вартість

3.2 Основні методологічні принципи проведення аудиту податку на додану вартість

3.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки податку на додану вартість

**3.1 Мета аудиторської перевірки податку на додану вартість**

Одним із важливіших для більшості підприємств та складних за методикою обрахування в обліку податків є податок на додану вартість (ПДВ).

З точки зору органів державної влади ПДВ – це одне з основних джерел надходження коштів до бюджету, він домінує серед всіх непрямих податків, які надходять до бюджету і виконує яскраво виражену фіскальну функцію.

Загальною особливістю цього податку, котра, 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 оборот, 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 при проведенні аудиторської перевірки, зважаючи на 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.

Метою аудиту розрахунків з ПДВ є оцінювання аудитором відповідності цих розрахунків в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до Державного бюджету України. Якщо говорити конкретніше, то основною метою аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість є встановлення повноти нарахування і сплати податку та достовірності відображення відповідних показників у звітності.

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 регістрів даним податкової звітності. Кожне з цих завдань поділяється на конкретніші.

Основним серед конкретних завдань аудитора є підготовка аудиторських доказів за певним об’єктом. На підставі аналізу й узагальнення даних аудиторських доказів аудитор робить висновки про правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність бухгалтерської звітності.

Готуючи аудиторські докази, аудитор зазвичай не вивчає всієї існуючої в його розпорядженні інформації, а визначає основоположні елементи, що характеризують об’єкт, який досліджується.

Аудиторські докази, як правило, відображають зміст частини інформації, що є на підприємстві, про об’єкт дослідження. Оскільки інформація є базою для складання аудиторського висновку, то аудиторські докази мають відповідати низці вимог, які дають змогу зробити відповідні висновки, а саме бути достатніми та доречними.

Для досягнення загальної мети аудиту розрахунків з ПДВ перед аудитором постають такі основні групи завдань, як:

– встановити, чи є підприємство платником податку;

– з’ясувати законність застосування пільгового оподаткування;

– підтвердити правильність і повноту визначення об’єктів оподаткування;

– переконатись у правильності відображення розрахунків з ПДВ.

**3.2 Основні методологічні принципи проведення аудиту податку на додану вартість**

Основні методологічні принципи проведення аудиту податку на додану вартість такі:

– визначення необхідних нормативно-правових актів, які регулюють нарахування та сплату податку на додану вартість, ведення аналітичних та синтетичних регістрів обліку;

– перевірка регістрів аналітичного та синтетичного обліку податку;

– перевірка наявності податкових накладних від постачальників, які дають право на податковий кредит платнику податку, правильність їх складання та відображення в реєстрі отриманих податкових накладних;

– перевірка наявності податкових накладних, які виписані покупцям і відображають зобов’язання платника податку зі сплати ПДВ, правильність їх складання і відображення в реєстрі виданих податкових накладних;

– перевірка реєстрів виданих і отриманих податкових накладних, їх правильне заповнення, відповідність записаних сум декларації з ПДВ за період, що перевіряється;

– перевірка декларацій з ПДВ, правильність їх заповнення і достовірність;

– перевірка перерахувань до бюджету податку на додану вартість, їх повноти та вчасності;

– перевірка правильності застосування ставки податку на окремі види товарів, правильність відображення податкового зобов’язання при реалізації основних засобів, малоцінних матеріалів, тощо. Правильність розрахунку за операціями зовнішньоекономічної діяльності та окремими операціями особливого виду.

Ще до початку роботи аудитору з метою зниження свого підприємницького ризику необхідно обумовити всі питання перевірки розрахунків за податками та зборами (у тому числі з ПДВ) із клієнтом та відобразити їх у договорі, у загальному плані та програмі перевірки.

Слід чітко встановити і погодити обсяг перевірки та метод її організації. Як правило, перевірку правильності нарахування податків і зборів та своєчасності їх сплати проводять суцільним методом. Суцільний метод організації перевірки дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудових витрат, що, у свою чергу, збільшує плату за аудит.

З підприємством можливе узгодження проведення аудиту шляхом вибіркової перевірки. У такому разі аудитор повинен провести вибірку відповідно до міжнародного стандарту аудиту 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування» і обов’язково документально оформити всю проведену роботу згідно з міжнародним стандартом аудиту 230 «Документація з аудиту».

У загальному вигляді процес проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість складається з таких етапів:

– встановлення наявної у підприємства правової бази для сплати податку;

– визначення необхідної нормативно-правової бази для перевірки на відповідність розрахунків з податку на підприємстві;

– встановлення переліку основних питань аудиторського дослідження;

– перевірка повноти і правильності відображення бази оподаткування;

– перевірка правильності застосування ставок податку, а також арифметичних розрахунків з його нарахування;

– перевірка законності та обґрунтованості застосування пільг щодо податку;

– перевірка повноти і своєчасності сплати податку до бюджету;

– перевірка правильності складених декларацій з ПДВ, реєстрів податкових накладних, додатків до декларації і своєчасності їх подання до податкового органу;

– перевірка правильності відображення розрахунків з ПДВ у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;

– надання клієнту інформації про результати роботи з детальним викладенням виявлених помилок і невідповідностей та рекомендацій щодо їх виправлення;

– підготовка висновку (якщо перевірялося лише питання розрахунків з ПДВ) або інформації для складання загального висновку (при загальному аудиті);

– складання і передача замовнику підсумкових документів з перевірки.

Основними джерелами інформації при проведенні аудиту розрахунків з податку на додану вартість доцільно вважати такі:

– дані аналітичного обліку розрахунків з ПДВ. Серед них найбільше значення мають податкові накладні, розрахунки коригування ПДВ та вантажно-митні декларації;

– договори, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, інша первинна документація щодо зовнішнього переміщення товарів

– реєстри виданих та отриманих податкових накладних;

– дані синтетичного обліку з ПДВ. Основними серед них 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 другого, з рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» і 68 «Розрахунки за іншими операціями (основна інформація щодо податкового кредиту);

– Головна книга, Журнал 3;

– декларації з ПДВ з додатками та прикладеними реєстрами накладних. (наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28.01.2016 № 21 (поточна редакція від 01.01.2020 р.); наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» від 31.12.2015 р. № 1307 (поточна редакція від 01.01.2020 р.);

– баланс та звіт про фінансові результати.

Із зазначеного переліку аудиторських доказів аудитор повинен обирати передусім ті, які забезпечать найвищу якість аудиту щодо досліджуваного об’єкта, та є доречнішими та достовірнішими.

**3.3 Методика виконання процедур аудиторської перевірки податку на додану вартість**

Основними методами та прийомами збирання аудиторських доказів для перевірки розрахунків з податку на додану вартість є такі:

1. Арифметична перевірка підрахунків точності визначення розміру податкового кредиту та податкових зобов’язань.

2. Тестування надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість на основі спеціально розроблених тестів.

3. Перевірка дотримання основних облікових принципів та правил обліку розрахунків з податку на додану вартість, що дає змогу визначити дійсний стан їх обліку.

4. Запити та підтвердження для отримання у письмовому вигляді інформації від покупців, постачальників, банків, юристів з питань, які стосуються визнання складових числового визначення податку.

5. Документальна перевірка для підтвердження облікових записів первинними документами, встановлення їх реальності та правильності оформлення.

6. Сканування, що передбачає виокремлення з усієї сукупності записів, документів, які підтверджують облік розрахунків з податку на додану вартість тих, які мають нетиповий характер операцій, нетипову кореспонденцію рахунків, незвично великі (малі) суми тощо.

7. Усне опитування, анкетування керівництва підприємства, його персоналу на основі заздалегідь розроблених переліків питань з метою ознайомлення з особливостями їх роботи та виконуваних ними функцій щодо розрахунків з податку на додану вартість. Здебільшого отримана таким чином інформація потребує додаткового підтвердження з інших документальних джерел.

8. Перевірки по суті, які передбачають детальні перевірки записів за рахунками бухгалтерського обліку, на яких обліковуються розрахунки з податку на додану вартість підприємства.

9. Відсікання – ретельна перевірка облікових записів, пов’язаних із визнанням та оцінкою податкових розрахунків, зроблених наприкінці звітного періоду та на початку наступного.

10. Аналітичні процедури, які являють собою аналіз та оцінку отриманої інформації щодо обліку розрахунків з податку на додану вартість, вивчення найважливіших показників, які їх характеризують. Аналітичні процедури є достатньо ефективними, оскільки дають змогу значно скоротити обсяг аудиту, виявити певні невідповідності, уточнити оцінку аудиторського ризику.