

УДК 657.15:336.225.673

Артюх О. В.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету*

Топольницька Н.Д.

*студентка
Одеського національного економічного університету*

Artyuh V. A.

*Candidate of economic Sciences, associate Professor,
Associate Professor of the Department of accounting and auditing
Odessa national economic University*

Topolnitska N. D.

*Student
Odessa national economic University*

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПИТАННЯ ОПТИМІЗАЦІЇ

FINANCIAL CONTROL OF VALUE ADDED TAX: THE ISSUES OF OPTIMIZATION

Анотація. У статті розглянуто питання перевірки податку на додану вартість (далі - ПДВ) у системі фінансового контролю через призму процесів аудиторської діяльності і державного податкового контролю. Окреслена проблема якості контролю ПДВ та шляхи вдосконалення перевірок податку через взаємозв'язок роботи фіскальних органів та незалежних аудиторів. Умотивовано, що втілення в життя нового синтезу контролю сприятиме забезпеченню балансу інтересів держави і осіб, що виконують податкові зобов'язання з ПДВ.

Ключові слова: фінансовий контроль, податковий аудит, податковий контроль ПДВ, порівняльний аналіз проведення перевірок.

Постановка проблеми. ПДВ є одним із основних наповнювачів бюджету України з іншого боку, найпроблемнішим з усіх податків, як з точки зору його обліку, так і позицій його адміністрування. Вітчизняна практика свідчить, що в обліку розрахунків з ПДВ виникає багато питань, непорозумінь та суперечностей щодо правильного застосування норм, визнання в обліку сум

податкового зобов'язання та кредиту, порядку їх відображення та сплати тощо. Контролюючі органи приділяють цьому податку велике значення, оскільки встановлені фінансові санкції за неправильне нарахування та сплату до бюджету можуть призвести до складної фінансової ситуації безпосередньо для підприємств – платників податку. Водночас незалежну оцінку щодо достовірності відображення ПДВ в обліку та звітності у системі оподаткування та повноти сплати до бюджету сум ПДВ можуть зробити аудиторські фірми шляхом проведення податкового аудиту, що дозволить мінімізувати фінансові санкції фіскальних органів. Тому на сьогодні, безсумнівно, актуальною проблемою у сфері фінансового контролю (державного та незалежного) за ПДВ є виявлення шляхів його оптимізації в умовах постійного реформування системи обліку та оподаткування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розкриття проблематики здійснення податкового контролю та аудиту в системі оподаткування, питання доцільності застосування ПДВ, висвітлення особливостей справляння, адміністрування податкових платежів та удосконалення їх обліку та контролю досліджували такі вчені та науковці як: О. Малишкін, Г. Пухальська, О. Петрик, О. Редько, І. Литвінчук, В. Мельник, К. Проскура та інші фахівці.

Проте постійні зміни в податковому законодавстві України, необхідність адаптації системи обліку та фінансового контролю до вимог сучасності обумовлюють подальші дослідження окресленої проблематики.

Метою статті є виявлення сучасної проблематики фінансового контролю щодо правильності нарахування та сплати ПДВ та окреслення шляхів оптимізації фінансового контролю через взаємодію функцій податкового контролю та незалежного аудиту у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок нарахування та сплати ПДВ, його адміністрування регулюється вимогами Податкового кодексу України (далі - ПКУ), прийняття якого внесло низку змін у механізм його справляння. З боку держави податковий контроль здійснюється фіскальними контролюючими органами в межах їх повноважень.

Податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. Здійснюється податковий контроль шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства.

Як альтернатива податковій перевірці є податковий аудит – один з найбільш затребуваних видів аудиторських послуг в системі фінансового контролю на сучасному етапі.

Податковий аудит – це незалежна перевірка обліку та звітності у системі оподаткування з приводу відповідності формування оподаткованої бази по кожному виду податків; нарахування та сплати податків і зборів за певний період часу, стану розрахунків; відповідності податкового обліку та звітності вимогам чинного законодавства.

Податковий аудит визначається як «завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги у прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно вимог користувачів» [2, с. 237].

Не викликає сумніву, що податковий аудит належить до сфери аудиторської діяльності, тобто, підприємницької діяльності, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських послуг відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [3].

Деякі дослідники критично ставляться до діяльності недержавних аудиторських організацій у сфері перевірки податків, відзначаючи, що незалежний аудит в Україні не розв'язує завдань податкового контролю [4, с. 48].

Не можна не погодитися і з тим, що через відсутність механізму взаємодії аудиторських організацій із органами державного податкового контролю реально не втілена в практику Генеральна Угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України, яка була складена ще у 2011 році [5, с. 4].

Практика останніх років свідчить про те, що у сфері оподаткування для господарчих суб'єктів мало що змінилося. Незважаючи на законодавчі зміни ПКУ, які спрямовані на удосконалення адміністрування податків, зниження податкового навантаження на бізнес, створення стимулів для інноваційно-технологічного розвитку вітчизняної економіки, на практиці до сьогоднішнього дня у повному обсязі не реалізовані заходи із реформування податкової системи, які б стимулювали бізнес працювати легально і прозоро. На сьогодні в повній мірі не працює система автоматичного відшкодування ПДВ, не вирішено питання щодо переplat податкових надходжень та взагалі не йде мова про спрощення податкового адміністрування та інших податкових процедур для платників податків.

Разом з тим не можна не відмітити і позитивні аспекти у частині законодавчих новацій з ПДВ, які пов'язані з впровадженням системи електронного адміністрування, створенням електронного кабінету платника

податків, зі зміною норм нарахування та сплати ПДВ, формування первинної документації, складання податкової звітності. Але одночасно такі нововведення сприяли і виникненню деяких проблем у сфері оподаткування. Так, можна спостерігати «вимивання» обігових коштів підприємств, ускладнення обліку та звітності з ПДВ, відсутність методичних рекомендацій щодо складання податкової звітності та наявність проблем з програмним забезпеченням щодо реєстрації податкових накладних та коригувань до них.

Все це потребує нового ставлення до фінансового контролю у сфері оподаткування, залучення та об'єднання зусиль фахівців, які спеціалізуються на перевірках правильності нарахування та своєчасності сплати податків, тобто, фахівців у галузі податкового контролю та незалежного податкового аудиту.

Порівняльний аналіз проведення перевірок правильності відображення в обліку та звітності сум ПДВ дозволив виявити ряд спільних та відмінних рис у практиці державного фінансового контролю та незалежного податкового аудиту (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика понятійних категорій фінансового контролю

Понятійні категорії контролю	Фінансовий контроль	
	Податковий контроль	Податковий аудит
01	02	03
Нормативна база	ПКУ, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО або МСФЗ та інші нормативні документи	ПКУ, Закони України «Про аудиторську діяльність», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Міжнародні стандарти аудиту (МСА), П(С)БО або МСФЗ та інші нормативні документи
Загальна мета перевірки	Підтвердження (або не підтвердження) правильності нарахування та сплати ПДВ до державного бюджету	Висловлення думки щодо відповідності показників податкової звітності з ПДВ законодавчим вимогам та обліковій політиці платника податків
Цільові установки	Оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету ПДВ; Оцінка відповідності нормам податкового законодавства податкової звітності з ПДВ; Виявлення та аналіз порушень у частині нарахування та сплати ПДВ Профілактика порушень щодо нарахування та сплати ПДВ у податковій сфері.	
Головні завдання для досягнення цілей перевірки	Перевірка первинної документації, правильність її відображення в обліку та звітності з ПДВ у системі оподаткування; Перевірка правильності нарахування ПДВ, своєчасності його сплати до бюджету; Перевірка достовірності податкової звітності з ПДВ.	
Методичний інструментарій	Загальнонаукові методи контролю (зокрема, аналіз і синтезу, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний аналіз тощо) та методичні прийоми і процедури, які	

Продовження таблиці 1

01	02	03
	згруповані за певними рисами, зокрема: - методичні прийоми фактичного контролю (інвентаризація, заміри, спостереження тощо); - методичні прийоми документального контролю (нормативно-правова перевірка, формальна, експертна та зустрічна перевірка документів, арифметична та логічна перевірка, аналітична перевірка звітності та контрольні порівняння на збалансованість окремих фінансових показників тощо)	
Ким здійснюється перевірка	Контролюючі органи, які визначені нормами ПКУ	Незалежна особа (аудитор)/ аудиторська фірма, які визначені нормами Закону України «Про аудиторську діяльність», МСА
Документ перевірки	Акт або довідка	Аудиторський звіт та висновок
Професійні вимоги до перевіряючих	Громадянство України, наявність повної вищої освіти за фахом фінансово-економічного спрямування з освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра чи спеціаліста.	Сертифікація, яка здійснюється Аудиторською палатою України, здобуття вищої освіти, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення іспиту.
Контроль якості виконаних робіт, контролюючий орган	Департамент внутрішнього аудиту, який забезпечує досягнення належного рівня ефективності у діяльності Державної фіскальної служби (далі - ДФС) щодо виконання поставлених завдань, здійснює внутрішній аудит та контроль за дотриманням вимог законодавства	Єдиний порядок проведення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг, який є обов'язковим для всіх суб'єктів аудиторської діяльності в Україні. Наявність в аудиторській фірмі системи внутрішнього контролю якості наданих аудиторських послуг.
Результат перевірки	Нарахування податкових зобов'язань, штрафних санкцій, пені, примусова сплата виявлених сум недоїмки.	Оцінка податкових ризиків і зведення їх до мінімуму, рекомендації по виправленню виявлених помилок, добровільна сплата виявлених за результатами перевірки сум недоїмки та фінансових санкцій.

Також слід звернути увагу на деякі вимоги чинного законодавства у сфері податкового контролю суб'єктів господарювання щодо перевірок ПДВ.

Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» №

71-VIII від 28 .12. 2014р. встановлено, що у 2015 та 2016 роках перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців (незалежно від системи оподаткування) з обсягом доходу до 20000,0 тис. грн. за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або вимогами Кримінального процесуального кодексу України [6]. Мораторій не розповсюджується на перевірки операцій, пов'язаних з відшкодуванням ПДВ, заявленого після 01.07. 2015р. (на підставі п.37 підр.2 розд. XX ПКУ), та перевірки суб'єктів, які ввозять на митну територію України та/або виробляють, та/або реалізують підакцизні товари [1].

Перевірка правильності відшкодування ПДВ може бути камеральна або документальна (якщо сума відшкодування розрахована за рахунок від'ємного значення за період до 01.07.15р. або придбання відбувалося у платників, які застосовували спеціальний режим оподаткування ПДВ до 01.01.16р.).

За допущені помилки в податкових накладних, розбіжності з даними декларації, при отриманні скарги від контрагента на порушення порядку реєстрації, розрахунок коригування та недотримання вимоги відносно пояснень від платника контролюючі органи проводять документальну позапланову перевірку.

З вищесказаного видно, що всі платники ПДВ знаходяться під пильним оком податківців та постійним моніторингом, але лише невелика кількість платників податків охоплюється комплексними перевітками. Водночас постає питання про досить низьку ефективність контрольної роботи податкових органів та, як наслідок, якість роботи контролюючих органів.

У цьому контексті узгодженість податкового контролю та незалежного податкового аудиту сприятиме розвитку системи фінансового контролю та підвищенню його ефективності. До того ж інтеграція України в європейське економічне співтовариство також передбачає реформування податкової системи і відповідної системи контролю. Для реформування такої суспільної інституції Україна має достатньо кадрового ресурсу, адже незалежні аудитори є висококваліфікованими фахівцями в сфері обліку та оподаткування.

В умовах сьогоденної економічної кризи також окремо постає питання економії державних коштів, які витрачаються на перевірки фіскальними службами.

Висновки. Вчасне освідомлення специфічного синтезу складових фінансового контролю, та їх особливе втілення в теорію та практику системи фінансового контролю дозволить:

- значно зекономити державні кошти;
- зменшити кількість та тривалість перевірок підприємств;
- отримати надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати податків аудиторськими фірмами;
- ефективно управляти людськими ресурсами;

- стимулювати збільшення податкових надходжень;
- забезпечити дотримання балансу інтересів держави і осіб, що виконують податкові зобов'язання.

Ефективність такої системи фінансового контролю позитивно вплине на психологічне сприйняття платників дій держави у сфері оподаткування, на створення сприятливих умов для розвитку підприємницької діяльності та регулювання соціально-економічного життя суспільства. Імплементация діяльності незалежних аудиторів (аудиторських фірм) в систему державного контролю дозволить вивільнити час для перевірок інших видів податків. В результаті з'явиться таке методичне забезпечення фінансового контролю (за його складовими), яке зробить його найбільш оптимальним у системі відношень держави і платників податків.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Артюх О.В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості / О.В. Артюх // Збірник наукових праць «Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету». Серія: «Економіка і менеджмент». Випуск № 12, 2015 – 275с. – С. 235 – 238.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125 – XII. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
4. Глущенко В.В. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / В.В. Глущенко, І.Є. Риженко // Фінанси України. – 2010. – №1. – С. 46 – 53.
5. Проскура К.П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К.П. Проскура // Незалежний аудитор. – 2013. – №5(III). – С.43 – 48.
6. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12. 2014р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы проверки налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в системе финансового контроля через призму процессов аудиторской деятельности и государственного налогового контроля. Проблема качества контроля НДС и пути совершенствования проверок налога рассмотрена через взаимосвязь работы фискальных органов и независимых аудитором. Мотивированно, что внедрение в жизнь нового синтеза контроля будет способствовать обеспечению баланса интересов государства и лиц, выполняющих налоговые обязательства по НДС.

Ключевые слова: финансовый контроль, налоговый аудит, налоговый контроль НДС, сравнительный анализ проведения проверок.

Summary. The article considers the issues of value added tax in the financial control system through the prism of processes of auditing and state tax control. The problem of quality control of the tax and ways of improvement of tax audits is considered through the relationship of the work of fiscal authorities and independent auditors. Motivated, that the implementation of a new synthesis of control will contribute to ensuring the balance of interests of the state and of persons, performing the tax obligation on tax.

Key words: financial control, tax audit, tax control of value added tax, a comparative analysis of inspections.