

РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВИЙ І УПРАВЛІНСЬКИЙ МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО Й ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ

3.1. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Ольга Пугаченко, кандидат економічних наук, доцент,
Центральноукраїнський національний технічний університет
м. Кропивницький, Україна
ORCID: 0000-0002-2253-050X

Податок на додану вартість (ПДВ) – є домінуючим непрямим податком, що сплачується до державного бюджету кінцевими споживачами (фізичними і юридичними особами) та виконує чітко виражену фіскальну функцію податків.

У 2023 р. до загального фонду державного бюджету надійшло «понад 1,66 трлн грн податків, зборів та інших платежів. Серед платежів, справляння яких контролюють податкові та митні органи, основні надходження отримано за рахунок: 366,2 млрд грн. – податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів; 214,6 млрд грн. – податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів, виконаних робіт і наданих послуг (зібрано 347,0 млрд грн, відшкодовано – 132,4 млрд грн)» [4].

За січень-серпень 2024 р., за даними Державної казначейської служби, до загального фонду державного бюджету надійшло 1419,0 млрд грн. Серед платежів, справляння яких контролюється податковими і митними органами, трійку лідерів становлять такі надходження: 302,1 млрд грн. – податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів; 195,3 млрд грн – податок на прибуток підприємств; 175,0 млрд грн – податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (із яких зібрано 270,8 млрд грн, відшкодовано – 95,8 млрд грн) [20]. Тобто, можна стверджувати, що ПДВ приносить кожен третій гривня до надходжень державного бюджету.

Виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є важливою частиною аудиту та вимагає глибоких знань податкового законодавства, уважності до деталей і високого рівня професіоналізму. Проведення аудиту податкових розрахунків дозволяє мінімізувати податкові ризики та забезпечити відповідність

фінансової звітності підприємства нормативним вимогам. Якісні організація і методика виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ повинні сприяти ефективному проведенню аудиторських процедур і враховувати як внутрішні потреби підприємств-замовників, так і вимоги зовнішніх зацікавлених сторін із дотриманням принципів незалежності й об'єктивності. Аудит розрахунків із бюджетом за ПДВ допомагає виявити і виправити помилки, порушення, зменшити податкові ризики, сприяти ефективному управлінню податковими зобов'язаннями підприємств-замовників. Все це свідчить про актуальність проведення дослідження теоретичних, організаційно-методичних, проблемних і перспективних питань виконання завдань із аудиту цієї статті фінансової звітності.

Питанням організації і методики виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ приділяли увагу: Г. Давидов, В. Дерій, Н. Дорош, Л. Кулаковська, О. Малишкін, М. Огійчук, О. Петрик, Ю. Піча, І. Пилипенко, К. Проскура, К. Редько, В. Рудницький, В. Савченко, Б. Усач, Н. Шалімова та інші. Так, Артюх О. розглядала податковий аудит як завдання із надання достатньої впевненості [1], а в співавторстві з Топольницькою Н. – питання оптимізації фінансового контролю податку на додану вартість [2]; Волчанська Л. і Юшковський Д. висвітлювали податковий аспект організації аудиту ПДВ [7]; Захарчук В. представляє організаційні засади проведення аудиторського контролю розрахунків за ПДВ [10]; Зінкевич А. досліджувала теоретичні аспекти і методику здійснення аудиту ПДВ [11]; Машталяр Г. і Кучерява Д. розглядали підходи до вдосконалення організації аудиту із ПДВ [17]; Меліхова Т. і Бойко М. розробили програму та значну кількість робочих документів аудиту ПДВ для підвищення фінансової безпеки підприємства [18]; Свидерський Д. досліджував організацію аудиту звітності про ПДВ [38].

Метою дослідження є узагальнення організаційних засад виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість та розробка пропозицій із їх удосконалення.

Дане дослідження є продовженням авторських розробок [22; 33; 34; 35; 36; 37; 41; 42; 43; 47; 48].

ПДВ «є одним із основних наповнювачів бюджету України з одного боку, а з іншого – найпроблемнішим з усіх податків як з точки зору його обліку, так і з 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, безперечно, актуальною проблемою у сфері фінансового контролю (державного та незалежного) за ПДВ є виявлення шляхів його оптимізації в умовах постійного реформування системи обліку та оподаткування» [2, с. 8].

«Одним із найбільш значущих для більшості підприємств та складних за методикою обрахування в обліку податків є податок на додану вартість. Теоретичні аспекти аудиту податків ідентифікуються через його сутність як незалежна перевірка даних податкового обліку і показників податкової звітності платника податків з метою формування висновків аудитора про її повноту і достовірність в усіх суттєвих аспектах, а також відповідність вимогам законодавства України в сфері бухгалтерського обліку та оподаткування» [16, с. 260].

Нарахування та сплата ПДВ для деяких суб'єктів підприємництва може супроводжуватись різними проблемами, що створюють ризики можливих порушень податкового законодавства та ускладнюють податкові операції підприємств-замовників аудиту (таблиця 1).

Таблиця 1

Основні проблеми нарахування та сплати ПДВ

Проблема	Характеристика
Складність податкового законодавства	Податкове законодавство, у т.ч. і норми щодо ПДВ, періодично змінюється, що ускладнює своєчасне оновлення знань працівників
	Неоднозначні положення можуть інтерпретуватись по-різному, що призводить до ймовірності настання помилок і порушень
Технічні проблеми	Відсутність засобів діджиталізації при автоматизації обліку та нарахування ПДВ зокрема, може призводити до неточностей і помилок
	На податкові операції можуть впливати загрози кібербезпеки як у частині їх відображення, так і стосовно захисту даних
Відсутність або недоліки наявної системи внутрішнього контролю	Відсутність системи внутрішнього контролю або її недостатня ефективність можуть призвести до неправильного нарахування та сплати належних сум ПДВ
	Помилки в обробці первинних документів (наприклад, рахунків-фактур, накладних, банківських документів) можуть викривлювати операції і розрахунки пов'язані із ПДВ
Ймовірність шахрайства	Недобросовісність платників ПДВ, котрі умисно застосовують шахрайські схеми для уникнення оподаткування

Проблема	Характеристика
	Для ухилення від сплати ПДВ підприємства-замовники аудиту можуть розробляти і залучати складні схеми, що важко виявити
	Використання фіктивних підприємств або сумнівних операцій для зменшення податкового навантаження
Помилки у фінансовій звітності	Помилки при розрахунках сум ПДВ через неправильне застосування податкових пільг або невідповідних ставок
	Недоліки у відображенні сум ПДВ як у фінансовій звітності, так і в податкових деклараціях
Проблеми з фіскальними органами	Часті перевірки та наявні податкові спори з фіскальними органами можуть ускладнювати відносини між платниками ПДВ і суб'єктами контролю та вимагати додаткових витрат на їх вирішення (наприклад, судові витрати, оплата послуг адвоката)
	Неправильне нарахування або несвоєчасна сплата ПДВ можуть призводити до нарахування фінансових санкцій у вигляді штрафів і пені
Обмеженість ресурсів і кваліфікації персоналу	Відсутність досвіду і необхідних знань у співробітників, які відповідають за облік податкових розрахунків
	Обмеженість трудових і фінансових ресурсів для здійснення комплексного обліку та якісного контролю за правильністю нарахування і сплати ПДВ

Правильне визначення бази оподаткування, безпосереднє нарахування та сплата ПДВ є надважливими для діяльності підприємств-замовників аудиту, адже помилки у порядку обчислення або порушення механізму справляння можуть призвести до негативних юридичних наслідків і значних фінансових витрат. Використання сучасних інформаційних технологій, дієвість системи внутрішнього контролю, професійне вдосконалення облікового персоналу та ефективна співпраця з податковими органами можуть допомогти у подоланні проблеми і дозволять вести розрахунки із бюджетом за ПДВ у чіткій відповідності до вимог законодавства.

Порядок нарахування і сплати ПДВ в Україні регламентується розділом V «Податок на додану вартість» Податкового Кодексу України [27].

Наразі ефективність підприємницької діяльності «обумовлюється впливом низки факторів, серед яких останнім часом великого значення набуває податкова компонента, зокрема податкова оптимізація. Проте для того, щоб удосконалити податкове планування на підприємстві, необхідно приділити увагу механізмам нарахування та сплати податкових платежів, серед яких важливе місце посідає податок на додану вартість. Формування стабільної облікової політики суб'єкта господарювання неможливе без ефективного контролю нарахування, декларування і сплати ПДВ. Таким чином, щоб мінімізувати фінансові ризики в процесі справляння ПДВ до бюджету, необхідно проводити податковий аудит як превентивний засіб у зменшенні фінансових зобов'язань внаслідок перевірок

контролюючих органів. Аудит ПДВ сьогодні виступає важливим елементом в оптимізації бізнес-процесів господарської діяльності підприємства, є досить затребуваною послугою серед аудиторів, тому потребує ґрунтовніших науково-теоретичних та методичних досліджень» [11, с. 1359].

Профільним законодавчим актом визначено, що інше обов'язкове завдання – це «завдання з огляду проміжної фінансової звітності (проміжної консолідованої фінансової звітності) або завдання з надання інших аудиторських послуг, надання яких вимагається відповідно до законодавства, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог закону, інших нормативно-правових актів та міжнародних стандартів аудиту, за результатами виконання якого законодавством вимагається оприлюднення та/або подання Національному банку України, Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку, органам державної влади або органам місцевого самоврядування звіту суб'єкта аудиторської діяльності» [29].

Існує думка, що необхідність проведення аудиту розрахунків за ПДВ пов'язана з низкою причин, зокрема: відсутністю стабільного законодавства у частині питань бухгалтерського обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ (попит на цей вид аудиторських послуг зумовлюється неоднозначністю трактування норм при нарахуванні і сплаті ПДВ); правильність обчислення ПДВ залежить від досвіду, компетенції та професіоналізму бухгалтерів рівнем яких не завжди обізнані керівники підприємств-замовників (це обґрунтовує прагнення забезпечити підприємство від потрапляння під штрафні санкції); «суб'єкти господарювання в більшості випадків намагається 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 (саме аудит розрахунків за ПДВ надає впевненості управлінському персоналу в правильності податкового менеджменту підприємства)» [10, с. 155].

Ми лише частково погоджуємось із попередніми поглядами та вважаємо, що необхідність виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ зумовлюється потребою дотримання законодавства, мінімізувати податкові ризики, забезпечити точність фінансової звітності, покращити внутрішні системи контролю, зміцнити довіру інвесторів і партнерів, а також виявити можливі варіанти для оптимізації податкових витрат. Аудит ПДВ є невід'ємною частиною комплексного фінансового контролю, що сприяє стабільності та успішному розвитку підприємств-замовників (таблиця 2).

Таблиця 2

**Ключові аспекти, що підкреслюють необхідність
виконання завдань з аудиту ПДВ**

Причина	Характеристика
Відповідність вимогам законодавства	Через зміни податкового законодавства, саме аудит допомагає підприємствам-замовникам своєчасніше адаптуватись до нових правил і вимог
	Аудит ПДВ допомагає забезпечити відповідність діяльності підприємств-замовників чинному податковому законодавству, що надважливо для уникнення застосування штрафних санкцій й інших правових наслідків
Зниження податкових ризиків	Аудит дозволяє виявити ймовірні помилки у нарахуванні та сплаті ПДВ, а також порушення податкового законодавства, що можуть призвести до значних фінансових втрат
	Аудит сприяє виявленню потенційних ризиків та їх усуненню до того моменту, коли вони можуть перерости у великі проблеми
Фінансова звітність	Аудит сприяє забезпеченню достовірності, повноти і точності фінансової звітності, що важливо для звітування перед зовнішніми зацікавленими сторонами та прийняття якісних управлінських рішень
Покращення системи внутрішнього контролю	Ефективна система внутрішнього контролю на підприємствах-замовниках знижує ризик шахрайських дій
	Аудит ПДВ допомагає проаналізувати ефективність внутрішніх систем контролю за податковими операціями та своєчасно запропонувати рекомендації щодо їх удосконалення
Відносини з фіскальними органами	Якісне і своєчасне проведення аудиту та усунення виявлених порушень і недоліків допомагають налагодити позитивні відносини з податковими органами
Планування податкових платежів	Точні дані про податкові розрахунки з ПДВ необхідні для ефективного управління грошовими потоками та належного фінансового планування
Зміцнення довіри інвесторів і партнерів	Аудит ПДВ підвищує довіру кредиторів, інвесторів та інших партнерів до підприємства-замовника, демонструючи його відповідальність і фінансову дисципліну
Виявлення оптимізаційних можливостей	Аудит може виявити можливості варіанти для законного зниження податкового навантаження шляхом використання податкових пільг та оптимізації податкових процесів
	Аудит дозволяє виявити напрямки підвищення ефективності внутрішніх бізнес-процесів, що пов'язані із розрахунками за ПДВ

Машталяр Г. і Кучерява Д. зазначають, що у «вітчизняній літературі по-різному трактується мета аудиту податків, зокрема ПДВ. Більшість авторів не розглядає всі складові організації аудиту податків у своїх працях. Вітчизняні науковці розглядають аудит податку на додану вартість як частину аудиту розрахунків, тобто зобов'язань та дебіторської заборгованості» [17, с. 309].

Так, Волчанська Л. і Юшковський Д. метою аудиту ПДВ вважають «встановлення правильності визначення податкового кредиту та податкового зобов'язання, складання та подачі декларації з ПДВ, розрахунок нарахування та

сплати ПДВ до бюджету» [7].

Захарчук В. стверджує, що «мету проведення аудиторського контролю податків у загальному контексті можна визначити як підтвердження того, що податки були нараховані в повному обсязі та своєчасно сплачені до бюджету, а також, що податкова звітність, надана до контролюючих органів, достовірно відображає усі аспекти господарської діяльності, а сама діяльність відповідає вимогам чинного законодавства» [10, с. 155].

Іванова Н. і Ролінський О. мету аудиту податків, у т.ч. і ПДВ, визначають як підтвердження своєчасності, правильності та повноти нарахування і перерахування податків [12, с. 35].

За визначенням Кулаковської Л. та Пічі Ю. «метою аудиту розрахунків з бюджетом є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету» [15, с. 295].

Меліхова Т. і Бойко М. метою аудиту податку на додану вартість визначають «встановлення законності, достовірності і доцільності здійснених операцій з податку на додану вартість підприємства і правильності їх відображення в обліку» [18, с. 35].

Петренко Н., Левченко О., Магнушевська Т. метою податкового аудиту, у т.ч. й аудиту ПДВ, декларують «визначення правильності обчислення та своєчасності сплати податків до бюджету, а також надання керівництву необхідної інформації для подальшої оптимізації оподаткування підприємства» [24, с. 688].

Петрик О., Савченко В. і Свидерський Д. рахують ПДВ складовою зобов'язань, «а метою аудиту зобов'язань та дебіторської заборгованості – встановлення достовірності первинних даних щодо їх формування, повноти і своєчасності відображення у зведених документах та облікових регістрах, достовірності відображення у звітності підприємств» [26, с. 492; 25, с. 64].

Проскура К. зазначає, що «метою податкового аудиту є визначення правильності нарахування та сплати податків до бюджету, а також відображення цих податків у регламентованій податковій звітності» [32, с. 46].

Утенкова К. вважає, що «метою аудиту податків є встановлення дотримання підприємством податкового законодавства, правильність і своєчасність здійснення розрахунків з бюджетом» [40, с. 196].

На наш погляд, мета аудиту ПДВ полягає у забезпеченні правильності, своєчасності та повноти нарахування і сплати ПДВ, а також відповідності обліку податкових розрахунків і звітності підприємств-замовників вимогам чинного законодавства.

Провівши аналіз спеціальної наукової літератури автори роботи [17] стверджують, «що серед вітчизняних і зарубіжних економістів спостерігається різний підхід також щодо визначення завдань аудиту податку на додану вартість. Можна виділити два шляхи до визначення таких завдань: у цілому як процес та завдання конкретної аудиторської перевірки» [17, с. 310]; або досить коротко і недостатньо, оскільки обмежуються увагою до зобов'язань підприємств-замовників аудиту загалом, особливо зобов'язанням за розрахунками із кредиторами, а не з бюджетом.

Так, Волчанська Л. і Юшковський Д. завданнями аудиту ПДВ зазначають: «оцінку відповідності законодавству ведення фінансового і податкового обліку; розрахунок правильності нарахування податкового кредиту і зобов'язання; аналіз складання та подання Декларації з ПДВ; перевірку правильності нарахування та сплати ПДВ до бюджету (заявленого відшкодування)» [7].

Зінкевич А. стверджує, що основними завданнями аудиту ПДВ є: «правильність відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ; завершеність процесу відображення ПДВ; наявність прав власності на основні засоби, нематеріальні активи та товарно-матеріальні цінності, щодо яких нараховується ПДВ; правильність визначення суми ПДВ згідно із застосованими цінами, кількістю продукції та ставок ПДВ; достовірність визначення та відображення в обліку податкового зобов'язання; арифметична точність підсумків Реєстру виданих та отриманих податкових накладних; правильність відображення та розкриття інформації в податковій декларації тощо» [11, с. 1364].

Машталяр Г. і Кучерява Д. до основних завдань аудиту розрахунків із бюджетом у контексті ПДВ відносять: «вивчення нормативних документів, що регламентують податковий та бухгалтерський облік ПДВ; перевірка повноти і правильності відображення бази оподаткування по податку на додану вартість та застосування ставок податку; перевірка законності та обґрунтованості застосування пільг по податку на додану вартість; перевірка повноти і своєчасності сплати податків до бюджету, правильності складених податкових накладних та податкових декларацій, а також правильності відображення розрахунків з бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності» [17, с. 310].

Завданнями проведення аудиту ПДВ на погляд Меліхової Т. і Бойко М. є: «оцінити стан аналітичного та синтетичного обліку податку на додану вартість, які здійснювало підприємство за період, що перевіряється; виконати перевірку своєчасності та правильності відображення в обліку податку на додану вартість; здійснити перевірку додержання підприємством вимог нормативних документів, які регламентують порядок ведення податку на додану вартість» [18, с. 35].

Петренко Н., Левченко О., Магнушевська Т. вважають, що податковий

аудит, у т.ч. й аудит ПДВ, вирішує такі завдання: «визначення правильності розрахунку суми податків, що підлягають сплаті; упередження можливих штрафних санкцій і претензій, що пов'язані з порушенням податкового законодавства; діагностика проблем оподаткування при здійсненні фінансово-господарської діяльності; надання керівництву необхідної інформації для подальшої оптимізації та планування оподаткування підприємства-замовника аудиту; аналіз доцільності обраної методики обчислення податкових платежів і наявності можливостей використання податкових пільг; перевірка правильності складання декларацій і розрахунків клієнта за всіма або окремими видами податків, що сплачуються» [24, с. 688].

Свидерський Д. наполягає, що «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 реєстрів даним податкової звітності» [38, с. 39]. Також він зазначає, що «суттєвим завданням аудиторської перевірки є також встановлення відповідності оформлення податкових накладних, насамперед отриманих, чинним нормативним вимогам, оскільки в разі відсутності або невідповідності обов'язкових реквізитів у податковій накладній сума податкового кредиту по ній не визнається, що, у свою чергу, може призвести до негативних наслідків для платника податку» [38, с. 46].

Ми вважаємо, що завданнями аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є:

- перевірка відповідності порядку здійснення податкових розрахунків чинному податковому законодавству, зокрема оцінка застосування підприємством-замовником податкових пільг і ставок та підтвердження правильності нарахування і сплати ПДВ;
- перевірка фінансової звітності у частині розрахунків із ПДВ та аналіз податкових декларацій з ПДВ для підтвердження повноти і правильності їх складання; встановлення відповідності сум ПДВ, що відображені у бухгалтерському обліку, суммам, що зазначені у податкових деклараціях;
- перевірка й аналіз первинних документів з обліку ПДВ, оцінка правильності заповнення податкових накладних і їх відповідності вимогам законодавства (накладні, рахунки-фактури, податкові накладні, акти виконаних робіт, розрахункові і банківські документи тощо) для підтвердження правомірності й реальності здійснених операцій;
- виявлення порушень і помилок у податкових розрахунках стосовно ПДВ та визначення можливих ризиків при свідомому ухиленні від сплати даного податку із запобіганням їх виникненню в майбутньому;

- аналіз правильності розрахунків із бюджетом за ПДВ, включаючи авансові платежі та порядок формування податкового кредиту і податкових зобов'язань;
- оцінка ефективності наявної системи внутрішнього контролю у частині нарахування і сплати ПДВ, а також розробка рекомендацій для покращення системи внутрішнього контролю задля мінімізації податкових ризиків;
- з'ясування можливості шахрайств та аномальних операцій (моніторинг наявності схем, пов'язаних із ухиленням від сплати ПДВ, їх аналіз та виявлення підозрілих операцій);
- розробка рекомендацій для усунення виявлених аудитом помилок і порушень та надання пропозицій із поліпшення управління податковими зобов'язаннями й оптимізації усіх податкових процесів;
- представлення результатів виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ (складання детального аудиторського звіту, який включає результати перевірки, виявлені порушення, аналіз ризиків і рекомендації), обговорення результатів здійснених аудиторських процедур із керівництвом підприємства-замовника та надання консультацій стосовно подальших дій.

При проведенні аудиторської перевірки розрахунків із бюджетом за ПДВ використовуються такі джерела інформації: нормативно-правові документи у сфері обчислення та податкового адміністрування ПДВ; Податкові декларації з ПДВ із усіма наявними додатками; звітні документи попередніх контролів (аудиторські звіти, акти податкових перевірок, довідки про звірки розрахунків із ПДВ тощо); первинні документи, котрі є підставою для формування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ; (виписки банку, платіжні доручення, рахунки-фактури, накладні, акти приймання-передачі); податкові накладні; Єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН); дані Журналу 3 і Відомості 3.6; обліково-аналітичні записи; інформація за статтями 1035 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» і 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» Балансу (Звіту про фінансовий стан) тощо. Варто пам'ятати, що дебетове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» відображається в статті «Інші оборотні активи» розділу II в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан), а кредитове сальдо зазначених субрахунків – «Інші поточні зобов'язання» розділу III у пасиві цього звіту. Із зазначеного переліку аудиторських доказів необхідно обирати ті, що забезпечать найвищу якість аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ та є найбільш доказовими і доречними.

«Для кожної аудиторської перевірки потрібно уточнювати перелік джерел

інформації, які будуть використані, із урахуванням специфіки та галузі діяльності підприємства-клієнта. Сформований у такий спосіб перелік необхідних даних (назв конкретних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності та інших фінансових бухгалтерських та небухгалтерських документів (як зовнішніх, так і внутрішніх) являтиме собою аудиторські номенклатури для перевірки розрахунків з ПДВ» [38, с. 41].

Загальною особливістю ПДВ, що і «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 обіг, 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 під час проведення аудиторської перевірки через 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» [3, с. 153].

Наразі «аудит розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість може бути повністю відокремлений в самостійний етап аудиторської перевірки підприємства або здійснений частково в процесі перевірки інших аспектів його діяльності» [17, с. 311].

Волчанська Л. і Юшковський Д. пропонують такий алгоритм аудиту ПДВ: перевірка організації фінансового обліку та стану податкового обліку; оцінка даних аналітичних і синтетичних рахунків 64 «Розрахунки за податками й платежами» і їх відповідність показникам фінансової звітності; огляд правильності складання Декларації з ПДВ, у т.ч. і всіх передбачених додатків до неї; перевірка узгодження даних реєстру виданих і отриманих податкових накладних (ЄРПН); формування висновку стосовно достовірності фінансової звітності у частині розрахунків за ПДВ [7].

Зінкевич А. виокремлює чотири стадії здійснення аудиторської перевірки ПДВ: «організаційну (вивчення завдань ПДВ; надання згоди на проведення аудиту; укладання договору; визначення завдань аудиту); підготовчу (складання плану і програми аудиторської перевірки розрахунків із ПДВ; визначення суб'єктів такої перевірки та призначення відповідальних осіб; розподіл обов'язків між аудиторами); методичну, котра включає безпосередню перевірку розрахунків за ПДВ; результативну (складання аудиторського звіту та донесення його результатів до замовників аудиту)» [11, с. 1361].

Машталяр Г. і Кучерява Д. рекомендують виділяти такі етапи проведення аудиту ПДВ, як: визначення видів діяльності підприємства та їх відповідність статутним документам; перевірку повноти нарахування ПДВ (правильності щодо визначення суми і дати податкових зобов'язань з ПДВ, продажу нематеріальних активів й основних засобів; коригування податкових зобов'язань); перевірку правильності законності, визначення та включення до податкового кредиту сум ПДВ; перевірку правильності відображення в аналітичному і синтетичному обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ та звірку загальних сум із сумами у суміжних регістрах бухгалтерського обліку (за субрахунками 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»); визначення відхилень при порівнянні загальних сум із Головною книгою чи оборотно-сальдовим балансом за субрахунку 641 «Розрахунки за податками» із Декларацією по ПДВ; «порівняння сум, визначених аудитором при вибірковій перевірці, з даними бухгалтерського обліку; коригування помилок, визначення суттєвості впливу на кінцеві результати, можливість виправлення» [17, с. 310-311].

Меліхова Т. з Бойко М. виділяють три етапи аудиторської перевірки аудиту ПДВ: підготовчий, на котрому передбачається знайомство з бізнесом підприємства-замовника, планування аудиту ПДВ і визначення аудиторських ризиків; основний (перевірка правильності: визначення залишку ПДВ на початок періоду, оформлення первинних документів із ПДВ, визначення і відображення податкового зобов'язання і податкового кредиту з ПДВ, розрахунку належної суми ПДВ до сплати у бюджет, кореспонденції рахунків і рознесення ПДВ за субрахунками, складання Декларації з ПДВ, визначення залишку ПДВ на кінець періоду); завершальний на якому складається і передається замовнику аудиторський звіт [18, с. 37].

Петренко Н., Левченко О., Магнушевська Т. наводять такі етапи і процедури податкового аудиту, як: попередній, де передбачається отримання попередньої інформації про підприємство-замовника аудиту (структура управління в цілому, існуюча система бухгалтерського обліку, наявність й ефективність функціонування системи внутрішнього контролю) та укладення договору; планування, визначення рівня суттєвості, оцінка ризику та з'ясування основних аспектів організації податкового аудиту; детальне проведення перевірки із чітким виконанням аналітичних процедур по суті, збором аудиторських доказів й оцінкою фактичної суттєвості; завершення, що передбачає формування аудиторського звіту [24, с. 689].

Свидерський Д. переконаний, що процес проведення аудиту розрахунків за

ПДВ складається із таких етапів: «з'ясування наявної у підприємства-замовника правової бази для сплати ПДВ; встановлення необхідної нормативно-правової бази щодо перевірки на відповідність розрахунків із ПДВ; визначення переліку основних питань для аудиторського дослідження; перевірка правильності і повноти відображення бази оподаткування; перевірка належності застосування ставок ПДВ та арифметичних розрахунків із його нарахування; перевірка обґрунтованості та законності застосування пільг із ПДВ; перевірка своєчасності і повноти сплати ПДВ до бюджету; перевірка правильності відображення розрахунків із ПДВ у системі бухгалтерського обліку й фінансовій звітності; перевірка правильності наданих декларацій із ПДВ і відповідних додатків до них, Єдиного реєстру податкових накладних, а також своєчасності їх подання до податкових органів; надання замовнику інформації про результати перевірки із зазначенням виявлених невідповідностей і помилок та рекомендацій щодо їх виправлення; підготовка, складання та передача замовнику аудиторського звіту та інших підсумкових документів перевірки» [38, с. 40].

Оптимальні, на наш погляд, етапи і стадії аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість представлено нами в таблиці 3.

Таблиця 3

Порядок проведення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

Стадія (етап)		Характеристика
Організаційна		Оформлення згоди на проведення аудиту через укладання договору та визначення основних завдань аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ
Підготовча		Передбачає «складання плану та програми аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ, визначення суб'єктів такої перевірки та відповідальних осіб, розподіл повноважень та обов'язків між аудиторами» [10, с. 155]
Основна – безпосередня перевірка розрахунків за ПДВ	Етап 1	Перевірка порядку організації бухгалтерського обліку ПДВ, у т.ч. встановлення статусу платника податку, основних характеристик діяльності та особливостей облікової політики підприємства-замовника в частині податкових розрахунків за ПДВ
	Етап 2	Перевірка порядку виписування і отримання податкових накладних із ПДВ
		Перевірка правильності реєстрації у ЄРПН податкових накладних із ПДВ
	Етап 3	Перевірка правомірності застосування ставок ПДВ при реалізації продукції – 20%, 7%, 0%, звільнені від оподаткування
		Перевірка правильності встановлення місця реалізації продукції
		Перевірка повноти і своєчасності визнання за умови отримання авансових платежів податкового зобов'язання з ПДВ
	Перевірка інших операцій із визнання податкового зобов'язання з ПДВ, що пов'язані із специфікою господарської діяльності підприємства-замовника аудиту	
	Перевірка правильності оформлення податкових накладних для формування податкового зобов'язання з ПДВ та порядку ведення	

Стадія (етап)	Характеристика
	Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) Перевірка «співставлення даних реєстрів бухгалтерського обліку, реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Декларації з ПДВ в частині обсягу визнання податкового зобов'язання з ПДВ» [10, с. 156]
Етап 4	Перевірка статусу платника ПДВ стосовно контрагентів підприємства-замовника Перевірка правильності визнання і порядку відображення податкового кредиту з ПДВ у системі бухгалтерського обліку підприємства-замовника Оцінка правильності формування податкового кредиту з ПДВ за всіма здійсненими операціями Перевірка правильності розподілу податкового кредиту з ПДВ між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями Перевірка інших операцій із визнання податкового кредиту з ПДВ, що зумовлюються специфікою господарської діяльності підприємства-замовника Перевірка «правильності ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних, а також наявності та правильності заповнення службових полів податкових накладних в частині податкового кредиту з ПДВ, зіставлення сум з даними інших документів, що підтверджують фактично здійснену операцію» [10, с. 156] Співставлення даних між первинними документами, реєстрами бухгалтерського обліку, Єдиним реєстром податкових накладних (ЄРПН), а також інформації в Декларації з ПДВ у частині сформованої суми податкового кредиту з ПДВ
Етап 5	Перевірка правильності відображення усіх розрахунків із бюджетом за ПДВ у фінансовій звітності за відповідний звітний період Перевірка Декларації з ПДВ і відповідних додатків до неї за формою і змістом, тобто підтвердження правильності відображення усіх розрахунків за ПДВ за відповідний звітний період
Підсумкова (результативна)	Підготовка, складання і оформлення аудиторського звіту та подання його замовнику аудиту

Проведення організаційної і підготовчої стадій аудиту розрахунків за ПДВ передбачають, що під час планування «аудитор проводить попередню оцінку існуючої системи оподаткування економічного суб'єкта-замовника. При цьому проводиться загальний аналіз і розгляд елементів системи оподаткування підприємства-замовника; визначаються основні фактори, що впливають на податкові показники. Перевіряється також методика обчислення податкових платежів, системи господарських взаємовідносин. Оцінюється документообіг та вивчаються функції й повноваження служб, відповідальних за обчислення та сплату податків. Проводиться попередній розрахунок податкових показників економічного суб'єкта» [24, с. 689].

Для планування необхідних аудиторських процедур оцінюється стан й ефективність наявної системи внутрішнього контролю за процесами

оподаткування на підприємстві-замовникові аудиту. Це обґрунтовується тим, що платники податків можуть здійснювати одночасно декілька видів діяльності та застосовувати різні податкові режими.

На наступному етапі «аналізується облікова політика, оцінка ризиків, визначається рівень суттєвості і складається програма аудиту. Аудитор повинен оцінити вплив на прибуток наявних розбіжностей у методиці ведення бухгалтерського та податкового обліку. Після аналізу облікової політики, визначаються галузі діяльності організації, ймовірність помилок у яких є високою. Вони, як правило, підлягають суцільній перевірці, наприклад, операції з різними методами обліку, визначеними бухгалтерським і податковим законодавством або обліковою політикою» [24, с. 689].

Основна стадія аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є найважливішою серед інших, а тому саме вона найбільш перспективна для пошуку напрямків підвищення ефективності аудиту податкових розрахунків. Виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ згідно виділених стадій дозволить комплексно та якісно здійснювати аудиторські перевірки за цим об'єктом і відповідною статтею фінансової звітності.

«Для підприємств в Україні важливе місце займають повнота нарахування й своєчасність розрахунків підприємств із бюджетом за ПДВ, що залежить, передусім, від наявності та правильності заповнення всіх первинних документів, які є підставою для відображення в податковій накладній податкового кредиту та податкового зобов'язання, а також рівня облікового-аналітичного забезпечення цього податку» [45, с. 157].

При виконанні завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ доцільно проаналізувати наявні у Головній книзі підприємства-замовника або іншому аналогічному реєстрі бухгалтерські записи, що пов'язані з відображенням господарських операцій за звітний період, у кореспонденції з відповідними рахунками синтетичного обліку. В разі необхідності використовуються також дані аналітичного обліку. У випадку виникнення питань чи неузгодженості, поглиблюють дослідження з використанням даних у первинних документах. Особливу увагу потрібно приділити бухгалтерським записам на відповідних субрахунках рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» – 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит».

Ми підтримуємо думку, що оскільки «основними напрямками проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість є перевірка на відповідність податкового кредиту, податкових зобов'язань, визначення різниці між ними, окремо здійснюються перевірка на відповідність обліку результатів проведення

операцій, що не є об'єктом оподаткування, оподатковуються за нульовою ставкою, звільнені від оподаткування податком на додану вартість та інших операцій особливого типу, перевірка коригувань податкових розрахунків» [11, с. 1361]. У контексті зазначеного, надважливо здійснювати моніторинг правильності виписки та реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) із обов'язковим урахуванням граничних строків. Особливої актуальності це набуває наразі, коли масові блокування податкових накладних становлять велику проблему усім суб'єктам підприємництва в Україні.

«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)» [7].

На підсумковій (результативній) стадії аудиту здійснюється аналіз виконання плану і програми, класифікація виявлених помилок і порушень та узагальнення й оформлення результатів перевірки. Завершальним етапом є передача замовнику отриманих результатів перевірки у вигляді аудиторського звіту.

Основні прийоми і методи отримання аудиторських доказів при проведенні перевірки розрахунків із бюджетом за ПДВ наведено в таблиці 4.

Таблиця 4

Прийоми і методи збору аудиторських доказів
для перевірки розрахунків із бюджетом за ПДВ

Приєм (метод)	Характеристика
Арифметична перевірка	Передбачає встановлення точності визначення сум податкового кредиту з ПДВ і податкового зобов'язання з ПДВ
Тестування	Проводиться з використанням спеціально розроблених тестів для встановлення надійності й ефективності наявної системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків із ПДВ
Перевірка дотримання основних облікових принципів і правил	Дозволяє встановити реальний стан обліку розрахунків за ПДВ
Запити та підтвердження	Дозволяють отримати від покупців, постачальників, банків та інших контрагентів у письмовому вигляді інформацію щодо складових числового визначення сум ПДВ
Документальна перевірка	Передбачає «підтвердження облікових записів первинними документами, встановлення їх реальності та правильності оформлення» [38, с. 41]
Сканування	«Передбачає виокремлення із усієї сукупності записів документів, які

Прийом (метод)	Характеристика
	підтверджують облік розрахунків з податку на додану вартість, тих, що мають нетиповий характер операцій, нетипову кореспонденцію рахунків, незвично великі (малі) суми тощо» [38, с. 41]
Усне опитування	Здійснюється шляхом «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 ПДВ. Здебільшого отримана в такий спосіб інформація потребує додаткового підтвердження з інших документальних джерел» [38, с. 41]
Перевірки по суті	Передбачають ретельні перевірки усіх записів на рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку, що пов'язані з розрахунками за ПДВ
Відсікання	Полягає в доскональній перевірці облікових записів, що пов'язані з оцінкою й визнанням податкових розрахунків, що були зроблені або наприкінці звітної періоду, або на початку наступного
Аналітичні процедури	Являють собою «аналіз та оцінку отриманої інформації щодо обліку розрахунків з ПДВ, вивчення найважливіших показників, які їх характеризують. Аналітичні процедури є досить ефективними, оскільки дають змогу значно скоротити обсяг аудиту, виявити певні невідповідності, уточнити оцінку аудиторського ризику» [38, с. 41]

Застосування узагальнення, групування і співвідношень для аналітичного оцінювання «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» [21, с. 158].

Отже, під час виконання завдання з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ основними аудиторськими процедурами є:

- визначення наявності у підприємства-замовника статусу платника ПДВ;
- підбір законодавчо-нормативної бази з оподаткування ПДВ із урахуванням усіх змін у тому періоді, що підлягає перевірці;
- встановлення чи є підприємство-замовник користувачем пільг із ПДВ і якщо так, то яких саме;
- перевірка правильності визначення підприємством-замовником об'єктів і бази оподаткування ПДВ;
- аналіз податкових накладних у частині правильності і своєчасності їх виписки та реєстрації;
- перевірка правильності застосування ставок ПДВ (основної – 20%; 0% або 7%);
- перевірка стану первинного, аналітичного і синтетичного обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ;
- перевірка своєчасності і повноти сплати ПДВ;

- перевірка правильності відображення у фінансовій звітності розрахунків із бюджетом за ПДВ;
- встановлення правильності формування, заповнення та подання податкової звітності із ПДВ (обов'язковою складовою якої є відповідні додатки, що за необхідності подає підприємство-замовник аудиту);
- аналіз можливостей застосування альтернативних методів оподаткування ПДВ;
- формування аудиторського звіту з рекомендаціями щодо «удосконалення процедур нарахування та сплати ПДВ та пропозиціями усунення виявлених в ході аудиторської перевірки помилок задля оптимізації діяльності суб'єкта господарювання» [11, с. 1363].

Абсолютно слушною є думка, що «що аудиторська перевірка розрахунків за ПДВ стає більш ефективною за рахунок конкретизації етапів (стадій) її проведення. 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» [10, с. 165].

Наразі питання блокування податкових накладних є однією з проблем, що впливають на розвиток бізнесу, оскільки держава фактично створила штучні умови для проведення перевірок будь-якої господарської операції. З упевненістю можна говорити, що практично кожен платник ПДВ в Україні хоча б один раз стикався із блокуванням реєстрації податкових накладних і розуміє до яких незручностей, а іноді і проблем, це призводить у господарській діяльності. Незважаючи, що при реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування автоматизована система моніторингу податкових ризиків націлена на боротьбу із використанням недобросовісними суб'єктами підприємництва ПДВ-схем, під блокування доволі часто потрапляли також і сумлінні платники ПДВ.

Із блокуванням податкових накладних стикаються при проходженні автоматизованого моніторингу, що відбувається згідно із порядком визначеним у Постанові КМУ «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [30]. Прийняття рішень про зупинення реєстрації (блокування) податкових накладних відбувається за допомогою системи, що використовує автоматизовані механізми для виявлення підозрілих операцій:

- подання податкової накладної до системи – платник ПДВ подає податкову накладну на реєстрацію через електронну систему Державної податкової служби України;

- автоматизований аналіз – система проводить «автоматизований аналіз поданих накладних на основі низки критеріїв та алгоритмів. Ці критерії можуть включати аналіз ризиків, таких як нестандартні суми, нехарактерні операції для цього виду бізнесу, історію податкової поведінки платника та інші фактори» [14];
- рішення про блокування – якщо система ідентифікує певну податкову накладну як підозрілу, та відбувається автоматичне блокування її реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Платник ПДВ отримує відповідне повідомлення про зупинення реєстрації (блокування) такої податкової накладної.

Так, під час моніторингу податкова накладна аналізується на «відповідність певним критеріям, як то: наявність підстав для безумовної реєстрації податкової накладної; відповідність платника критеріям ризиковості платника ПДВ; перевірка на ризиковість вчиненої господарської операції, що слугувала підставою для виписки податкової накладної; наявність достатньої кількості матеріально-технічної бази чи трудових ресурсів; дослідження наявності позитивної податкової історії тощо» [39].

Реєстрація податкової накладної зазвичай зупиняється «через відповідність платника податку критеріям ризиковості, або через те, що вчинена господарська операція, на думку податкового органу, має ознаки ризиковості. Такими ознаками може вважатись невідповідність вхідної та вихідної номенклатури придбаних та проданих товарів, реалізація товару в значно більшій кількості ніж придбання або реалізація по необґрунтовано завищеним чи заниженим цінам, допущення технічних помилок при складанні податкової накладної» [39].

Особливої уваги заслуговують операції з відмови в реєстрації податкової накладної з причин віднесення платників ПДВ до переліку ризикових, проте таке включення не звільняє його від виконання обов'язку з направлення на реєстрацію податкових накладних, але є підставою для їх безумовного блокування.

Коли реєстрацію податкової накладної було зупинено платнику ПДВ необхідно ретельно підготуватись до подання органу ДПС відповідного Повідомлення на розблокування податкової накладної. Якість наданого Повідомлення безпосередньо впливає на результат його розгляду. До такого Повідомлення необхідно надати письмові пояснення з обґрунтуванням та чіткий перелік документів, що визначено у Наказі Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [31]. До таких документів відносяться: «договори з контрагентами та додатки до них; первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг,

зберігання і транспортування, навантаження/розвантаження продукції, складські документи, інвентаризаційні описи, у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм і галузевої специфіки, накладні; розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків; документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачено договором та/або законодавством; інші документи, що підтверджують інформацію, зазначену у податковій накладній/розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено в Реєстрі» [39].

Пояснення до Повідомлення повинні бути обґрунтовані та повністю розкривати зміст і логіку здійснених господарських операцій із чітким розкриттям їх доцільності та необхідності, а також поясненнями причинно-наслідкового зв'язку між відповідною операцією та діяльністю підприємства. Так, належні пояснення можуть складатись із трьох умовних розділів:

- загальна інформація про суб'єкт господарювання, опис видів діяльності і здійснених операцій, трудових ресурсів, наявність матеріально-технічної бази тощо;
- детальне розкриття суті і необхідності господарської операції, що була підставою для складання відповідної податкової накладної;
- може стосуватись логіки усіх господарських операцій і їх зв'язку із діяльністю підприємства та позитивної історії платника податків.

Особливу увагу необхідно звертати на дотримання встановлених строків, оскільки письмові пояснення та підтверджуючі документи можуть подаватись лише протягом 365 календарних днів від дати виникнення зобов'язання, що зазначена в податковій накладній.

«Включення підприємства до переліку ризикових означає для нього лише посилений моніторинг його фінансово-господарської діяльності з боку податкового органу, адже підставою для винесення рішення про відповідність критеріям ризиковості були встановлені певні ризики в його податковій поведінці, направлені на мінімізацію податкових зобов'язань або його, або інших суб'єктів, участь в ланцюгах постачання схемного ПДВ. Тому після включення його до переліку ризикових основна маса господарських операцій з продажу товарів (робіт, послуг) проходить перевірку на їх реальність через механізм призупинення реєстрації податкових накладних з подальшим розблокуванням їх Комісією податкового органу. Адже встановлені ризики в діяльності платника можуть стосуватись якогось певного сегменту його господарської діяльності, по інших – в нього може бути все гаразд. Якщо платником надано відповідні пояснення та всі

копії документів, які підтверджують реальність конкретної поставки, Комісія приймає рішення про реєстрацію податкових накладних» [46].

Превентивним способом уникнення проблем пов'язаних із зупиненням (блокуванням) реєстрації податкових накладних є механізм подання платником ПДВ відповідного документу – Таблиця даних платника податку, в якій вказуються «коди УКТЗЕД товарів або ДКПП послуг, які підприємством на постійній основі придбаваються/постачаються, з обов'язковим долученням відповідного пояснення з посиланням на податкову та іншу звітність щодо реальності здійснення своєї господарської діяльності, забезпеченості необхідними обсягами майнових, трудових ресурсів, технологічним обладнанням і т.д. Після розгляду такої Таблиці даних платника і відсутності податкових ризиків Комісією податкового органу приймається рішення про її врахування, і надалі реєстрація податкових накладних щодо реалізації товарів/послуг по зазначених у Таблиці даних кодах УКТЗЕД товарів або ДКПП послуг не призупиняється» [46].

Додатково знизити ризик зупинення реєстрації (блокування) податкових накладних підприємство-замовник аудиту може за допомогою формування власної позитивної податкової історії. Це досягається наявністю необхідної кількості працівників із заробітною платою вище мінімальної, належної матеріально-технічної бази, дотриманням середньогалузевого податкового навантаження тощо.

Нинішня ситуація із зупиненням реєстрації (блокуванням) податкових накладних є доволі поширеним явищем і приводе до негативних наслідків через втрату ділової репутації для підприємств та збитки через неможливість якісного забезпечення своїх покупців податковим кредитом від вчинених угод. Це свідчить, що зупинення реєстрації (блокування) податкових накладних вимагає невідкладної реакції з боку посадових осіб обліково-аналітичних підрозділів підприємств, оскільки при своєчасній і правильній їх реакції можна звести до мінімуму ризики зупинення реєстрації (блокування) податкових накладних. Так, негативними наслідками в разі блокування накладних для бізнесу є:

- за порушення строків реєстрації податкових накладних / розрахунків-коригування в ЄРПН накладення штрафних санкцій аж до 25% від суми ПДВ незареєстрованої накладної;
- блокування податкових накладних / розрахунків-коригування не впливає на податкові зобов'язання платника податку, які у нього виникають перед бюджетом і які він повинен виконати незалежно від факту зупинки реєстрації;
- контрагент-покупець «не може сформувати податковий кредит за заблокованими накладними та може притримати остаточний розрахунок

(не платити 20% – суми ПДВ за заблокованими накладними) за постачений товар чи надані послуги. Тобто бізнес несе прямі фінансові втрати, оскільки не може зменшити суму свого зобов'язання перед бюджетом. Як наслідок, такий контрагент може розірвати відносини з постачальником на майбутнє» [14];

- деякі договори з контрагентами передбачають застосування штрафних санкцій, які на користь покупця повинен сплатити постачальник у разі блокування реєстрації чи несвоечасної реєстрації податкових накладних / розрахунків-коригування. Тобто покупець отримує право на додаткове стягнення штрафів із постачальника;
- невжиття заходів із «розблокування» податкових накладних / розрахунків-коригування може бути підставою для віднесення платника ПДВ до категорії ризикових. Це може привести до негативних наслідків: «блокування» всіх без винятку податкових накладних / розрахунків-коригування у майбутньому та репутаційні втрати й зниження можливості конкурувати із іншими постачальниками, адже для співпраці покупці надаватимуть перевагу іншими компаніям, які безперешкодно реєструватимуть податкові накладні;
- вимивання обігового капіталу підприємства-замовника аудиту, який міг би спрямовуватись на розвиток його бізнесу;
- значні втрати часу для бізнесу, що йдуть на вирішення спірних питань і участь у судових позовах щодо скасування рішень органів ДПС і, як наслідок, - велике перевантаження судової системи.

Окремо слід виділити і такий негативний наслідок, що «вже еволюціонував до тенденції і має всі шанси стати усталеною практикою. Коли ми кажемо про адміністративне оскарження блокування податкових накладних та рахунків-коригувань, ми завжди кажемо про надання підприємством пояснень з їх документальним підтвердженням. Фактично підприємство, яке не перебуває в графіку перевірок, змушене надавати повний пакет документів щодо заблокованої ПН так, наче відносно нього проводиться перевірка» [14].

Наявність проблем у механізмі адміністрування, нарахування та сплати ПДВ ще більше обґрунтовує необхідність проведення аудиту порядку справляння цього податку.

Подопрігора А. однією з основних проблем сучасного аудитора вважає довіру до нього. «Питання вибору аудитора – це, по-перше, питання довіри. Тобто перед тим як клієнт вирішить надати інформацію аудитору, він повинен бути впевнений, що в аудитора вистачить сил і можливостей зберегти її в конфіденційності. Це, звичайно, пов'язано з професіоналізмом аудитора і

юридичним захистом його діяльності» [28, с. 121]. ПДВ – це доволі складний податок із особливими правилами, винятками та виключеннями, що може ускладнити аудиторську перевірку і вимагає глибоких знань у суб'єктів аудиторської діяльності податкового законодавства.

На великих підприємствах обсяг операцій, що пов'язані з ПДВ, може бути значним, що вимагає більше часу й ресурсів та ускладнює процес аудиту. Облік ПДВ може бути громіздким через різноманітність операцій та складність розподілу податкових зобов'язань між різними видами продукції та послуг. Великі обсяги даних і особливості операцій можуть вимагати використання спеціалізованих програмних засобів для аналізу та перевірки, а ризик невизначеності щодо інтерпретації податкового законодавства та можливість виникнення судових спорів із податковими органами ще більше ускладнюють процес виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ та вимагають наявності фахових знань і досвіду для їх вирішення. Отже, аудит податку на додану вартість є доволі складним процесом, а його проведення стикається з рядом проблем (таблиця 5).

Таблиця 5

Основні проблеми, що можуть виникати
при здійсненні завдань з аудиту ПДВ

Проблема	Характеристика
Складність законодавства	Зміни в податковому законодавстві створюють труднощі у підтриманні актуальності знань аудиторів і своєчасному оновленні методик аудиту
	Складні податкові норми можуть мати дещо різні тлумачення, що ускладнює їх правильне застосування
Обмеженість доступу до інформації	Підприємства-замовники можуть надавати неповну або неточну інформацію, що ускладнює проведення аудиту
	Відсутність ефективної співпраці з податковими органами може обмежити доступ до необхідних даних (наприклад, може бути ускладнена звірка даних щодо податкових розрахунків)
Технологічні проблеми	Відсутність якісної автоматизації суттєво ускладнює процес збору та аналізу даних
	Ризики кібербезпеки можуть призвести до втрати або компрометації інформації, що використовуються для аудиту
Помилки у фінансовій звітності	Часті коригування бухгалтерських записів (відміна операцій, сторнуючі проведення) можуть ускладнювати відстеження правильності нарахування і сплати ПДВ
	Неправильне застосування ставок ПДВ, неврахування податкових пільг або невірне відображення операцій у фінансовій звітності
Виявлення шахрайства	Шахраї використовують складні схеми для ухилення від сплати ПДВ, які важко виявити традиційними методами
	Аудиторам може не вистачати часу або ресурсів для проведення детального дослідження підозрілих операцій
Недостатня кваліфікація	Відсутність постійного навчання, у т.ч. і самонавчання, та підвищення кваліфікації аудиторів

Проблема	Характеристика
аудиторів	Аудиторам можуть мати прогалини у спеціалізованих знаннях або не мати достатнього досвіду саме в сфері нарахування і сплати ПДВ
Неякісна система внутрішнього контролю	Відсутність, неефективність або слабкість внутрішніх контрольних систем стосовно обліку ПДВ
	Проблеми з інтеграцією системи внутрішнього контролю та аудиту
Відповідність міжнародним стандартам	Різниця у вимогах і податкових стандартах між країнами може створювати труднощі для міжнародних компаній
	Проблеми із гармонізацією національних податкових норм із міжнародними стандартами

Вирішення окреслених проблем дозволить підвищити ефективність і якість аудиту ПДВ, забезпечить відповідність податкових розрахунків діючій системі обліково-аналітичного забезпечення і вимогам законодавства та сприятиме мінімізації податкових ризиків для підприємств-замовників аудиту.

Для наближення України до членства у ЄС необхідно гармонізувати механізм справляння ПДВ та оптимізувати адміністрування даного непрямого податку, як частини доданої вартості, що є фактичним навантаженням на 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» [7].

«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 вирішене питання щодо переplat податкових надходжень та взагалі не йде мова про спрощення податкового адміністрування та інших податкових процедур для платників податків» [2, с. 10]. Проте, «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, зміною норм нарахування та сплати ПДВ, формуванням первинної документації, складанням 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» [2, с. 10].

«Наявність проблем облікового відображення й забезпечення розрахунків із бюджетом за ПДВ, різні методи обчислення ПДВ для цілей бухгалтерського та податкового обліку, часті зміни податкового й облікового законодавства визначають необхідність пошуку способів удосконалення цієї досить складної та неоднозначної ділянки роботи облікового персоналу» [45, с. 157].

Важливими напрямками покращення організації і методики аудиту нарахування і сплати ПДВ є перегляд підходів у розподілі податкового кредиту за підсумками минулих періодів, розмежування ПДВ, що пов'язане з використанням у господарській чи негосподарській діяльності 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» [7].

Виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за 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» [7].

З 2011 р. в Україні діє «Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України» [9], якою передбачено, що аудит податкової звітності – це «виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності» [9].

Деякі науковці альтернативою податковій перевірці визначають податковий аудит, наполягаючи, що на сучасному етапі він є одним із найзатребуваніших видів аудиторських послуг у системі фінансового контролю. Вони стверджують, що «податковий аудит дозволяє уникнути податкових ризиків і відповідальності, внаслідок чого підприємство-замовник податкового аудиту може заздалегідь попередити небажані фінансові наслідки перевірок податкових інспекторів» [24,

с. 688].

Так, Артюх О. податковий аудит визначає як «завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі постереження 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» [1, с. 237]. У співавторстві з Топольницькою Н. вона стверджує, що податковий аудит – це «незалежна перевірка обліку та звітності у системі оподаткування з приводу відповідності формування оподаткованої бази за кожним виду податків; нарахування та сплати податків і зборів за певний період часу, стану розрахунків; відповідності податкового обліку та звітності вимогам чинного законодавства» [2, с. 9].

Воїнова Т. податковий аудит вважає «сукупністю прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності і надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства» [6, с. 122].

Войнаренко М. і Пухальська Г. трактують податковий аудит перевіркою «працівниками органів ДПС повноти нарахування та своєчасної сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів» [5, с. 14].

Іванова Н. і Ролінський О. податковим аудитом вважають «процесуальні дії органів податкового контролю відносно контролю за правильністю ведення податкового обліку, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів на підставі зафіксованих у матеріальній формі даних» [12, с. 131].

Костюк Б. зазначає, що «податковий аудит – це комплекс послуг, що надаються аудиторськими організаціями й індивідуальними аудиторами суб'єктам господарювання, вирахування і сплата податків, складання податкової звітності, податкове консультування, постановка, відновлення та ведення податкового обліку» [13, с. 124-125]. З його трактуванням погоджуються і Петренко Н., Левченко О., Магнушевська Т. [24, с. 688].

Онищенко В. наполягає, що податковий аудит – це «процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків» [23, с. 15].

Чудак Л. вважає, що «сучасна практика проведення податкового аудиту в контексті заявлених завдань реформування податкової системи та наближення принципів діяльності контролюючих органів до стандартів ЄС спрямована на підтримання балансу інтересів суб'єктів господарювання і фіскальних органів» [44].

Наразі «організація аудиторської перевірки в обов'язковому і податковому аудиті має свої відмінності, зокрема такі: обов'язковий аудит проводиться щорічно для підприємств, передбачених законодавством, тоді як податковий аудит може проводитися не тільки на підприємствах, де є обов'язковий аудит, а на підприємствах, у яких необхідно оцінити і мінімізувати податкові ризики» [24, с. 688].

Спеціальне аудиторське завдання при проведенні податкового аудиту відповідно до вимог законодавства оформляється договором. «У договорі на виконання завдання з проведення податкового аудиту слід чітко позначити питання, за якими має бути висловлено думку аудиторської фірми. При цьому питання повинні бути сформульовані таким чином, щоб відповідь на них не міг мати двоякого тлумачення» [24, с. 688].

На організацію податкового аудиту впливає його вид:

- тематичний податковий аудит – це перевірка правильності складання розрахунків і Декларацій за окремими видами податків (наприклад, ПДВ), що сплачуються за певний період;
- комплексний податковий аудит – це перевірка правильності складання розрахунків і Декларацій за всіма податками, що сплачуються підприємством-замовником за рік;
- структурний податковий аудит, «сенс якого полягає в перевірці правильності складання декларацій і розрахунків за окремими видами податків, що сплачуються юридичною особою за місцем розташування його відокремлених підрозділів» [24, с. 688].

«Перед виконанням податкового аудиту аудиторські фірми повинні організувати податковий аудит так, щоб він відповідав усім вимогам вітчизняного законодавства і забезпечував надійну впевненість у достовірності підтвердженої інформації з податкового аудиту. Об'єктом податкового аудиту є порядок визначення податкових баз, ставок і строків перерахування податків бюджету» [24, с. 688].

Напрямами поліпшення результативності податкового аудиту Чудак Л. вважає: «усунення неузгодженості законодавства з адміністрування податків із нормативно-правовими актами інших галузей права, закріплення у податковому законодавстві організаційно-методичних засад здійснення перевірок,

вдосконалення ризикоорієнтованої системи податкового аудиту та системи контролю якості послуг, формування єдиної бази податкових порушень, організація роботи з підвищення рівня професійної компетентності» [44], а також активізацію консультативної та роз'яснювальної діяльності.

Ми підтримуємо ідею, що «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 та відповідної системи контролю. Для реформування такої суспільної інституції Україна має достатньо кадрового ресурсу, адже незалежні аудитори є висококваліфікованими фахівцями в сфері обліку та оподаткування» [2, с. 10].

Розвиток незалежного податкового аудиту «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» [2, с. 10].

Шот А. та Платонова Ю. переконані, що для удосконалення організації і методики аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ, доцільним буде узгодження субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» із їх економічною сутністю та теорією бухгалтерського обліку; «спрощення й документальне забезпечення визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання; унесення до Наказу про облікову політику окремого пункту й відповідного додатка до нього з питань розрахунку ПДВ; унесення зміни до ПКУ щодо скасування методу «першої події» на користь переходу до повного застосування норм бухгалтерського законодавства тощо. Завдяки цьому на вітчизняних підприємствах будуть створені необхідні передумови для чіткої регламентації обліково-аналітичного забезпечення розрахунків підприємств із бюджетом за ПДВ» [45, с. 158].

Доречною є думка Волчанської Л. і Юшковського Д., що перспективи вдосконалення організації 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, заміну податком з обороту або виключенням

механізму формування вхідних податкових накладних), але й з виділенням розрахунків з бюджетом за ПДВ в окремі статті фінансової звітності» [7], а також і від інших «зобов'язань», «дебіторської заборгованості», «інших оборотних активів» тощо, саме у частині операцій купівлі-продажу активів, ліквідацією операцій, що призводять до нарахування так званого «умовного» ПДВ, а також заміни на інші стимули для суб'єктів господарювання пільг із ПДВ.

Вдосконалення аудиту ПДВ є доволі важливим для забезпечення більш точного й ефективного процесу перевірки, зменшення ризиків у сфері оподаткування і підвищення довіри до фінансової звітності підприємств-замовників (таблиця 6)

Таблиця 6

Основні причини необхідності вдосконалення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

Причина	Характеристика
Зміни в законодавстві	Зміни податкового законодавства відбуваються перманентно, що вимагає постійного оновлення знань і підходів до аудиту
	Вдосконалення процедур аудиту допомагає своєчасному врахуванню нових законодавчих вимог та уникати помилок
Зростання складності бізнес-процесів	Сучасні бізнес-операції стають більш складними і глобальними, що вимагає вдосконалених методик для їх аналізу
	Інтернаціоналізація бізнесу та, відповідно, операції з ПДВ у різних юрисдикціях ускладнюють аудит
Технологічний розвиток	Використання сучасних технологій та автоматизованих систем вимагає адаптації наявних методик аудиту під перевірки електронних даних
	Впровадження нових технологій, таких як великі дані (Big Data) та аналітика, дозволяє покращити якість аудиту
Підвищення ризиків шахрайства та ухилення від оподаткування	Оскільки шахрайство з ПДВ приводе до негативних фінансових наслідки для бюджету, то держава всіляко намагається не допускати таких фактів за допомогою податкових перевірок, а підприємства ризикують отримати суттєві штрафи у випадках виявлення шахрайських схем контролюючими органами
	Вдосконалені методики аудиту необхідні для попередження та виявлення схем ухилення від сплати ПДВ

Розвиток цифрових технологій вимагає вдосконалення методичних підходів шляхом впровадження е-аудиту. «Електронний аудит визначається як верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, що здійснюються в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту. Він насамперед спрямований на перевірку правильності і повноти відображення у відповідних програмах (в електронному середовищі) господарських операцій бухгалтерського і податкового

обліку, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, перевірку бухгалтерських операцій (та їх джерел походження), виявлення можливих причин розбіжностей аналітичних і облікових даних. Своєчасний електронний аудит електронних документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, дотриманням законодавства з питань державної митної справи, валютного та іншого законодавства, сприяє скороченню витрат часу на пошук і виправлення помилок, а також за його допомогою можна перевірити чи правильно ведеться облік, і в разі виявлення неточностей своєчасно їх усунути» [8, с. 8].

Основною відмінністю е-аудиту від традиційного є використання ним цифрових методів аналізу електронної інформації, котра міститься у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку. Е-аудит може здійснюватись і як повноцінна самостійна перевірка, і як частина процесу традиційного аудиту. Застосування е-аудиту має величезний потенціал, оскільки дозволяє завчасно виявити несанкціоновані дії чи потенційне шахрайство та значно підвищує рівень контролю.

«Реальною перевагою е-аудиту перед традиційними методами аудиту є можливість дослідження 100% вибірки об'єктів перевірки (документів, операцій, суб'єктів господарювання). Вагомими можливостями е-аудиту також є такі: підтвердження коректності облікових даних для складання звітності; визначення того, чи відповідає автоматизована система контролю потребам менеджменту або вимогам законодавства; підтвердження правильності розрахунків (ПДВ, вирахувань із зарплати тощо); здійснення широкомасштабного аналізу даних; визначення коректності зв'язків між елементами даних; встановлення проблем при перенесенні даних між такими незалежними системами, як повторне виконання функцій обробки даних або звітування та зіставлення зі звітністю, яка використовується; ідентифікація неочікуваних чи нестандартних транзакцій» [8, с. 8-9].

Перед електронним аудитом наразі відкриваються широкі перспективи використання, зокрема:

- бухгалтерами при здійсненні самоперевірок правильності ведення окремих облікових процесів та розрахунків податкових платежів;
- топ-менеджментом підприємства у таких сферах діяльності, як фінанси, закупівлі, збут;
- внутрішніми аудиторами у межах функціонування звичайного процесу внутрішнього аудиту;
- зовнішніми аудиторами при проведенні аудиту фінансової звітності або виконанні окремих завдань з аудиту;

На думку Гайдучок Т. і Дмитренко О. «ефективне впровадження

електронного аудиту потребує проведення відповідних заходів як на рівні держави, так і підприємств та організацій, зокрема: 1) внесення відповідних змін до нормативно-правових актів України з метою формування економічного механізму регулювання е-аудиту; 2) розроблення відповідного програмного забезпечення або адаптація існуючого, що використовується провідними країнами світу; 3) розроблення відповідних стандартів електронних аудиторських файлів; 4) організація навчання (стартапів, тренінгів, курсів, практики) аудиторів та суб'єктів господарювання» [8, с. 9].

Виходячи з авторських узагальнень вище наведених проблем і причин необхідності вдосконалення аудиту на сучасному етапі розвитку розрахунків із бюджетом за ПДВ, пропонувані нами основні напрямки вдосконалення аудиту ПДВ представлені в таблиці 7.

Таблиця 7

Напрямки вдосконалення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

Напрямок	Характеристика
Автоматизація аудиторських процедур	Використання спеціалізованого програмного забезпечення та програмних продуктів для автоматизації збору, обробки та аналізу даних
	Впровадження систем штучного інтелекту для виявлення ризиків та аномалій при відображенні податкових розрахунків
Аналітика даних	Застосування попереджувальної аналітики для прогнозування можливих порушень і для уникнення застосування шахрайських схем
	Використання методів аналітики великих даних для виявлення потенційних ризиків, аномальних операцій і трендів розвитку
Підвищення кваліфікації аудиторів	Постійне навчання, у т.ч. і самонавчання, та сертифікація аудиторів для забезпечення їх відповідності сучасним вимогам
	Вдосконалення навичок аудиторів у сфері інформаційних технологій та аналізу даних задля швидкої їх адаптації до новацій
Поліпшення методик і стандартів аудиту	Розробка та впровадження нових стандартів і методик аудиту, що враховують сучасні вимоги і виклики
	Постійне оновлення існуючих методик на основі кращих світових практик
Взаємодія з контрагентами	Використання даних податкових органів для перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ
	Вдосконалення співпраці з усіма контрагентами для оперативного обміну інформацією та координації дій
Інтеграція з системами внутрішнього контролю підприємства	Оцінка ефективності внутрішніх систем контролю та їх вдосконалення на основі результатів попередніх контрольних заходів і наявних аудиторських звітів
	Тісна взаємодія з системами внутрішнього контролю для забезпечення більш ефективного та комплексного аудиту

Таким чином, основними напрямками та перспективами розвитку у подоланні проблем виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

е: підвищення кваліфікації аудиторів, що передбачає постійне їх самовдосконалення та відстеження нових законодавчих вимог і сучасних технологій; автоматизація аудиторських процедур шляхом використання сучасного програмного забезпечення для автоматизації збору та аналізу даних; використання методів аналітики великих даних для виявлення аномалій і ризиків у податкових розрахунках; покращення організації внутрішнього контролю через впровадження ефективних систем для зменшення ризиків помилок і шахрайства; розробка та впровадження чітких методик і стандартів аудиту, що враховують сучасні виклики й вимоги; зміцнення співпраці з контрагентами, у т.ч. і контролюючими органами, для поліпшення процесів обміну даними та отримання від них необхідної інформації. Реалізація зазначених заходів допоможе зменшити можливі ризики при здійсненні податкових розрахунків, підвищити ефективність аудиту розрахунків за ПДВ та забезпечити достовірність, точність і надійність фінансової звітності.

Отже, належне виконання завдання з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є потужним інструментом для забезпечення фінансової прозорості діяльності підприємства-замовника аудиту та підтвердження відповідності обліку податкових розрахунків вимогам чинного законодавства. Аудит розрахунків за ПДВ допомагає виявити і виправити помилки, мінімізувати податкові ризики та запобігти шахрайству, що сприятиме стабільності й ефективності діяльності підприємства-замовника.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Артюх О.В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. *Збірник наукових праць «Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету»*. Серія: «Економіка і менеджмент». 2015. Вип. 12. С. 235-238.
2. Артюх О.В., Топольницька Н.Д. Фінансовий контроль податку на додану вартість: питання оптимізації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 8. Ч. С. 8-11.
3. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. ; за заг. ред. О. Петрик; передм. Т. Єфименко. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 352 с.
4. Виконання державного бюджету – 2023 / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/vikonannia_derzhavnogo_biudzhetu__2023-4381 (дата звернення: 24.11.2024)
5. Войнаренко М.П., Пухальська Г.В. Податковий облік і аудит. К.: ЦУЛ, 2009. 298 с.
6. Воїнова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в

Україні. *Бизнес Інформ*. 2009. № 12. С. 120-122.

7. Волчанська Л., Юшковський Д. Податковий аспект організації обліку та аудиту податку на додану вартість. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2832/2755> (дата звернення: 24.11.2024)

8. Гайдучок Т.С., Дмитренко О.М. Перспективи використання е-аудиту в Україні. Електронний аудит: світові надбання та вітчизняні реалії: зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. С. 8-10.

9. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України : Угода Аудиторської палати і ДПС України від 31.08.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0002230-11#Text> (дата звернення: 18.11.2024)

10. Захарчук В. Організація проведення аудиторського контролю розрахунків за ПДВ. С. 155-156. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/336>. (дата звернення: 20.11.2024)

11. Зінкевич А.В. Теоретичні аспекти та методика здійснення аудиту податку на додану вартість. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1359-1364.

12. Іванова Н.А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту : навч. посібник. К.: ЦУЛ, 2008. 216 с.

13. Костюк Б. Організація податкового аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2015. № 1. С. 124-129.

14. Кузнецов О. Блокування податкових накладних: чому досі існує проблема. *PRAVO.UA*. 2024. Січень. URL: <https://pravo.ua/blokuvannia-podatkovykh-nakladnykh-chomu-dosi-isnuie-problema/> (дата звернення: 21.11.2024).

15. Кулаковська Л.П. Піча Ю.В. Основи аудиту : Навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000», 2010. 504 с.

16. Малишкін О. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : навчально-практичний посібник. К.: ЦУЛ, 2013. 376 с.

17. Машталяр Г., Кучерява Д. Організація аудиту розрахунків з податку на додану вартість. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 3. С. 308-311.

18. 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.

19. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частини I, II, III ; пер. з англ. К.: IFAC (МФБ), 2023. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3482 (дата

звернення: 29.04.2024)

20. Мінфін: За 8 місяців 2024 року до загального фонду держбюджету залучено 1,4 трлн грн, з яких кожна третя гривня від ПДВ / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL:

https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_za_8_misiatsiv_2024_roku_do_zagalnogo_fondu_derzhbiudzhetu_zalucheno_14_trln_grn_z_iakikh_kozhna_tretia_grivnia_vid_pdv-4774 (дата звернення: 24.11.2024)

21. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. Аудит: Навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. 852 с.

22. Озерна І.В., Пугаченко О.Б. Основи правових знань для економістів : навчальний посібник. К.: Алерта, 2024. 314 с.

23. Онищенко В. Удосконалення організації проведення податкових перевірок. *Науковий вісник*. 2002. № 4 (18). С. 40-44.

24. Петренко Н.І., Левченко О.Ф., Магнушевська Т.М. Організаційні аспекти податкового аудиту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 687-690.

25. Петрик О.А. Роль аудиту на сучасному етапі розвитку економіки України : Зб. матеріалів II Міжнародної науково-практичної конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в розвитку економічної науки і практики», 6-7 грудня 2012 р. К.: КНЕУ. 2012. С. 64-66.

26. Петрик О.А., Савченко В.Я., Свидерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посібник. К.: КНЕУ. 2008. 472 с.

27. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 20.11.2024)

28. Подопригора А.В. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. С. 121-122. URL: <https://ena.lpnu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/10a9c25f-d888-4ebe-8a4a-d16502d36044/content> (дата звернення: 18.11.2024)

29. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 24.11.2024)

30. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова КМУ від 01.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 21.11.2024).

31. 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 р. № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text> (дата звернення: 21.11.2024)

32. Проскура К. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 43-48.

33. Пугаченко О.Б. Імплементация національного законодавства у частині реформування бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності згідно вимог ЄС в умовах глобалізації та євроінтеграції України. *Modern foundations of economics, management and tourism : collective monograph / International Science Group*. Boston: Primedia eLaunch, 2022. P. 53-85.

34. Пугаченко О.Б., Зарудна Н.Я., Кундеус О.М. Визначення терміну «документооборот» у законодавчих актах і літературних джерелах. *Економіка та суспільство*. 2023. № 47. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-47-57. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2139> (дата звернення: 21.11.2024).

35. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Інформаційне забезпечення експертних досліджень та податкових перевірок порядку нарахування й сплати податків і зборів. *Економіка та суспільство*. 2023. № 52. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-72>.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2586/2504> (дата звернення: 21.11.2024).

36. Пугаченко О.Б. Аналіз завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності, які надають суб'єкти аудиторської діяльності в Україні. *Соціально-економічні аспекти розвитку підприємництва в Україні : Колективна монографія під ред. д.е.н., професора О.О. Непочатенко*. Умань: Видавець «Сочинський М.М.», 2018. С. 206-215.

37. Пугаченко О.Б. Безперервне професійне навчання аудиторів: сутність, законодавче регулювання та порядок здійснення. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. 2021. № 173. С. 81-87.

38. Свидерський Д. Організація аудиту звітності про податок на додану вартість. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 39-47.

39. Тімонов А. Алгоритм розблокування податкових накладних. *Бухгалтер. UA*. 2024. Березень. URL: https://buh.ligazakon.net/aktualno/1415_algorithm-rozblokuvannya-podatkovikh-nakladnikh (дата звернення: 21.11.2024).

40. Утенкова К.О. Аудит : Навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. 408 с.

41. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Документальне забезпечення податкових перевірок та експертних досліджень за загальнодержавними податками.

Економіка та суспільство. 2023. № 51. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-17>.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2464/2383> (дата звернення: 21.11.2024).

42. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль розрахунків з бюджетом за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. 2022. № 179. С. 140-145.

43. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навчальний посібник. Дніпро: Середняк Т.К., 2020. 292 с.

44. Чудак Л.А. Податковий аудит в Україні: стан, проблематика та перспективи розвитку. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_12_35 . (дата звернення: 18.11.2024).

45. 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*. 2018. № 2. С. 152-160.

46. Як не допустити блокування податкових накладних / Офіційний портал Державної податкової служби України. URL: <https://tr.tax.gov.ua/zahodi-dlya-platnikov/print-520240.html> (дата звернення: 21.11.2024)

47. Halyna Matskiv, Iryna Smirnova, Ainelya Malikova, Olha Puhachenko & Maryna Dubinina (2023). The application of blockchain technology in accounting and auditing: experience of Ukraine and Kazakhstan. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 1 (48). P. 180-192.

48. Svitlana Viter, Olga Dmytrenko, Olena Yarmoliuk, Tetiana Fomina, Olha Puhachenko (2021). Audit in developing countries: the case of Eastern Europe. *AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research*. Volume 11, Issue 2, Special Issue XXII. P. 182-186.