

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«30» травня 2024 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація і методика виконання завдань з аудиту
розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-22 М (1,9)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Цехмістер Є.В.
« 30 » травня 2024 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Тетяна ФОМІНА
« 30 » травня 2024 р.

Рецензент
к.е.н., провідний фахівець
економіст ЦНТУ
Яна КЛИМЕНКО

Центральноукраїнський національний технічний університет
 Факультет економічний
 Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
 Рівень вищої освіти другий (магістерський)
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 к.е.н., професор
 Олена МАГОПЕЦЬ
 « 02 » лютого 2024 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
 ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
 ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Цехмістер Євгеній Володимирович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація і методика виконання завдань з аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

2. Керівник роботи (проекту)

Фоміна Тетяна Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 30 травня 2024 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту)

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	04.03.2024 р. – 08.03.2024 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	11.03.2024 р. – 17.03.2024 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	18.03.2024 р. – 06.05.2024 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	07.05.2024 р. – 20.05.2024 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	21.05.2024 р. – 28.05.2024 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	30.05.2024 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » лютого 2024 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » лютого 2024 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Цехмістер Євгеній Володимирович. Організація і методика виконання завдань з аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У вступі роботи обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, наведено наукове і практичне значення, а також апробацію отриманих результатів та структуру роботи. У першому розділі наведено необхідність, мету, завдання і джерела аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ, а також організаційно-методичні положення виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість. Другий розділ присвячено практичним аспектам нарахування та сплати ПДВ на ТОВ «Спешелті Україна» та виконанню завдання з аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість на досліджуваному підприємстві. У третьому розділі узагальнено проблеми нарахування та сплати ПДВ, що впливають на аудит його розрахунків із бюджетом та запропоновано напрямки вдосконалення організації і методики аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ. Висновки до роботи узагальнюють отримані результати дослідження.

Ключові слова: аудит, виконання завдань з аудиту, податок на додану вартість, ПДВ, розрахунки з бюджетом за ПДВ, організація і методика, податкове зобов'язання, податковий кредит, електронне адміністрування ПДВ, удосконалення

SUMMARY

Yevheniy Tsekhmister. Organization and Methods of Performing Tasks for the Audit of Settlements with the Budget for Value Added Tax. – Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation". – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2024.

In the introduction of the work, the relevance of the topic is substantiated, the goal, task, object and subject of the research are defined, the scientific and practical significance is given, as well as the approbation of the obtained results and the structure of the work. In the first section, the need, purpose, tasks and sources of the audit of calculations with the budget for VAT are given, as well as the organizational and methodological regulations for performing tasks for the audit of calculations with the budget for value added tax. The second section is devoted to the practical aspects of calculating and paying VAT for LLC «Specialty Ukraine» and performing the task of auditing calculations with the budget for value added tax at the enterprise under investigation. The third chapter summarizes the problems of calculating and paying VAT, which affect the audit of its calculations with the budget, and suggests directions for improving the organization and methods of auditing calculations with the budget for VAT. Conclusions to the work summarize the obtained research results.

Key words: audit, performance of audit tasks, value added tax, VAT, calculations with the VAT budget, organization and methodology, tax liability, tax credit, electronic VAT administration, improvement

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	
1.1. Необхідність, мета, завдання і джерела аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ.....	12
1.2. Організаційно-методичні положення виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість.....	22
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1.....	31
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ЗАВДАНЬ З АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СПЕШЕЛТІ УКРАЇНА».....	
2.1. Організаційно-економічна характеристика Товариство з обмеженою відповідальністю «Спешелті Україна».....	32
2.2. Виконання завдань з аудиту податкового зобов'язання з податку на додану вартість в ТОВ «Спешелті Україна».....	43
2.3. Виконання завдань з аудиту податкового кредиту з податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві.....	62
2.4. Аудит податкової звітності з податку на додану вартість та складання Аудиторського звіту	71
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.....	74
РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	
3.1. Проблеми нарахування та сплати ПДВ, що впливають на аудит його розрахунків із бюджетом.....	77
3.2. Напрямки вдосконалення організації і методики аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ.....	86
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3.....	96
ВИСНОВКИ.....	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	103
ДОДАТКИ.....	117

ВСТУП

Актуальність теми. 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)» [17].

Виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість (ПДВ) є важливою частиною аудиту, оскільки саме ПДВ є значним джерелом надходжень до державного бюджету. Аудит розрахунків з бюджетом за ПДВ вимагає глибоких знань податкового законодавства, уважності до деталей та високого рівня професіоналізму, що дозволяє забезпечити відповідність фінансової звітності підприємства нормативним вимогам та мінімізувати податкові ризики. Якісні організація і методика виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ повинні сприяти ефективному проведенню аудиторських процедур і враховувати як внутрішні потреби підприємства-замовника, так і вимоги зовнішніх зацікавлених сторін, але обов'язково здійснюватись із дотриманням принципів незалежності й об'єктивності.

Аудит розрахунків із бюджетом за ПДВ допомагає виявити і виправити помилки та порушення, зменшити податкові ризики і сприяти ефективному управлінню податковими зобов'язаннями підприємства-замовника, що свідчить про актуальність дослідження теоретичних, організаційно-методичних, практичних, проблемних і перспективних питань виконання завдань з аудиту цієї статті фінансової звітності.

Проблемними питаннями організації і методики виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ приділяли увагу: Давидов Г.М.,

Дерій В.А., Дорош Н.І., Кулаковська Л.П., Малишкін О.І., Огійчук М.Ф., Петрик О.А., Піча Ю.В., Пилипенко І.І., Проскура К.П., Редько К.О., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Усач Б.Ф., Шалімова Н.С. та інші. Так, Артюх О. розглядала податковий аудит як завдання із надання достатньої впевненості [2], а в співавторстві з Топольницькою Н. – питання оптимізації фінансового контролю податку на додану вартість [3]; Волчанська Л. І Юшковський Д. висвітлювали податковий аспект організації аудиту ПДВ [21]; Захарчук В. представляє організаційні засади проведення аудиторського контролю розрахунків за ПДВ [28]; Зінкевич А. досліджувала теоретичні аспекти і методику здійснення аудиту ПДВ [30]; Машталяр Г. і Кучерява Д. розглядали підходи до вдосконалення організації аудиту із ПДВ [52]; Меліхова Т. і Бойко М. розробили програму та значну кількість робочих документів аудиту ПДВ для підвищення фінансової безпеки підприємства [53]; Свидерський Д. досліджував організацію аудиту звітності про ПДВ [104].

Мета і завдання. Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних засад організації й методики виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість та розробка пропозицій із їх удосконалення.

Для досягнення мети було визначено й виконано такі завдання:

- ✓ дослідити необхідність, мету, завдання і джерела аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ;
- ✓ узагальнити організаційно-методичні положення виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість;
- ✓ навести організаційно-економічну характеристику ТОВ «Спешелті Україна» та описати їх порядок формування податкового зобов'язання і податкового кредиту з ПДВ;
- ✓ здійснити аудиторську перевірку стану розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість на досліджуваному підприємстві;
- ✓ встановити проблеми нарахування та сплати ПДВ, що впливають на

аудит його розрахунків із бюджетом;

- ✓ представити напрямки вдосконалення організації і методики аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ.

Об'єктом дослідження є порядок виконання завдань з аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. **Предмет дослідження** – сукупність теоретичних і практичних засад організації й методики виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість у сучасних умовах євроінтеграційних процесів в Україні.

Методи дослідження. Для розв'язання поставлених у роботі завдань використовувались загальнонаукові і специфічні методи наукового пізнання: діалектичний – при виборі загальної методики проведення дослідження, формулюванні його мети і завдань; аналіз – при дослідженні ролі і частки ПДВ у податкових надходженнях бюджету; синтез, узагальнення – при описі організаційно-методичних положень порядку виконання завдань аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ та при виявленні нагальних проблем нарахування й сплати ПДВ, що впливають на аудит його розрахунків із бюджетом; дедукція й індукції – для визначення сутності базових понять, мети, завдань і порядку проведення аудиту нарахування й сплати ПДВ та встановлення зв'язку між отриманими результатами; порівняння – при дослідженні проблем та можливих напрямків покращення організації і методики аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ; групування – для узагальнення подібних характеристик при здійсненні розрахунків за ПДВ та з'ясуванні етапів і стадій аудиту ПДВ; прогнозування – при розробці пропозицій із вдосконалення організації і методики аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ; табличний і графічний методи – для наочного представлення результатів проведеного дослідження.

Теоретичною основою даного дослідження є теоретичні й організаційно-методичні розробки зарубіжних і українських вчених у частині питань аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, а також наукова і фахова література, матеріали конференцій й інформація з

офіційних джерел Інтернет-мережі. Також нами використано дані первинних, аналітичних і синтетичних регістрів та податкову і фінансову звітність ТОВ «Спешелті Україна».

Результати дослідження мають **теоретико-практичне значення** з позицій організації і методики виконання завдань з аудиту розрахунків зі бюджетом за ПДВ в умовах євроінтеграційних процесів в Україні та пропозицій з їх удосконалення, а саме:

- ✓ узагальнено основні причини необхідності виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ, зокрема це: підтвердження діючої методики обліку ПДВ нормам чинного законодавства; виявлення помилок і порушень та запобігання шахрайству; мінімізація ризиків; оцінка ефективності існуючої системи внутрішнього контролю; підтвердження точності фінансової звітності; оптимізація податкових витрат; фінансове планування податкових розрахунків; зміцнення репутації, довіри та формування позитивного іміджу в податкових органах до підприємства-замовника тощо;
- ✓ згруповано теоретико-методичні засади аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ, що сприятиме його ефективному проведенню та допоможе практикуючим суб'єктам аудиту в його організації, зокрема: мету у понад 10 джерелах із авторським її формулюванням; завдання аудиту; джерела інформації; стадії та етапи аудиторської перевірки; аудиторські процедури;
- ✓ на підставі розробленої програми проведено аудит розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, у результаті чого з'ясовано, що фінансова та податкова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, відображає реальний фінансовий стан ТОВ «Спешелті Україна» станом на 31.12.2022 р.;
- ✓ згруповано основні проблеми, що можуть виникати при виконанні завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ, зокрема: часті зміни законодавства та різні інтерпретації окремих норм і положень;

недостатня інформація від підприємства-замовника й відсутність співпраці між ним і його контрагентами; проблеми забезпечення кібербезпеки та надійності інформаційних систем; випадкові помилки у розрахунках та зумисні «штучні» коригування; наявність комплексних шахрайських схем і брак ресурсів у суб'єктів аудиту; нестача знань і досвіду та проблеми з самовдосконаленням аудиторів; неефективність системи внутрішнього контролю; труднощі в інтеграції національної та міжнародних систем обліку та оподаткування ПДВ через розвиток глобалізаційних процесів;

- ✓ напрямками вдосконалення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ визначено автоматизацію аудиторських процедур, розширення можливостей з використання аналітики даних, упровадження елементів незалежного податкового аудиту, підвищення кваліфікації аудиторів, поліпшення методик і стандартів аудиту в цілому та у частині операцій з перевірки порядку нарахування й сплати ПДВ зокрема, тісну взаємодію з податковими органами, інтеграцію облікових процесів із системами внутрішнього контролю підприємства-замовника аудиту.

Практичне значення даного дослідження полягає в корисності наведених пропозиції з удосконалення не лише для ТОВ «Спешелті Україна», а й для інших суб'єктів господарювання, що є платниками ПДВ і бажають підтвердити правильність ведення операцій з нарахування і сплати та розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість.

Апробація результатів. Результати дослідження оприлюднено на двох міжвузівських науково-практичних конференціях – LVII науково-технічній конференції здобувачів вищої освіти «День науки-2023» 20.04.2023 р. (м. Кропивницький, ЦНТУ) з доповіддю «Застосування комп'ютерних технологій у документуванні аудиторських процедур»; LVIII науково-технічній конференції здобувачів вищої освіти «День науки-2024» 16.05.2024 р. (м. Кропивницький, ЦНТУ) з доповіддю «Методика податкової перевірки нарахування та сплати податку на додану вартість» та III

Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні», 17.04.2024 р. (м. Кропивницький, ЦНТУ) з доповіддю та друком тез на тему «Сутність касового методу визначення податку на додану вартість» [111].

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків до розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 117 сторінках друкованого тексту, у т.ч. 39 таблиць і 1 рисунку. Робота доповнена 27 додатками, а список використаних джерел налічує 123 найменування і розміщений на 14 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ
ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ
З АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ
ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Необхідність, мета, завдання і джерела аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

Податок на додану вартість (ПДВ) – є домінантним непрямим податком, що сплачується до Державного бюджету кінцевими споживачами (фізичними і юридичними особами) та виконує чітко виражену фіскальну функцію податків, що пояснює неоднозначне ставлення до нього платників.

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» [3, 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» [50, с. 260].

Порядок нарахування і сплати ПДВ в Україні регламентується розділом V «Податок на додану вартість» Податкового Кодексу України [78].

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 (ПДВ). 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» [30, 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» [85].

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)» [28, с. 155].

Ми лише частково погоджуємось із попередніми поглядами та вважаємо, що необхідність виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ обумовлена потребою забезпечити дотримання законодавства, мінімізувати податкові ризики, покращити внутрішні системи контролю, забезпечити точність фінансової звітності, зміцнити довіру інвесторів і партнерів, а також виявити можливості для оптимізації податкових витрат. Аудит ПДВ є невід'ємною частиною комплексного фінансового контролю, який сприяє стабільності та успішному розвитку підприємства-замовника (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Ключові аспекти, що підкреслюють необхідність
виконання завдань з аудиту ПДВ

Причина	Характеристика
Відповідність законодавству	Дотримання нормативних вимог, адже аудит ПДВ допомагає забезпечити відповідність діяльності підприємства чинному податковому законодавству, що надзвичайно важливо для уникнення штрафних санкцій й інших правових наслідків
	Зміни в законодавстві (через зміни податкового законодавства, аудит допомагає підприємствам своєчасно адаптуватися до нових вимог і правил)
Зниження податкових ризиків	Аудит дозволяє виявити можливі помилки у нарахуванні та сплаті ПДВ, а також порушення податкового законодавства, які можуть призвести до значних фінансових втрат
	Аудит сприяє виявленню потенційних ризиків та їхньому усуненню до того, як вони можуть перерости у великі проблеми
Покращення системи внутрішнього контролю	Аудит ПДВ допомагає оцінити ефективність внутрішніх систем контролю за податковими операціями і пропонує рекомендації щодо їх удосконалення
	Ефективна система внутрішнього контролю знижує ризик шахрайських дій
Фінансова звітність	Аудит сприяє забезпеченню точності і достовірності фінансової звітності, що важливо для прийняття управлінських рішень та звітування перед зовнішніми зацікавленими сторонами
Планування податкових платежів	Точні дані про розрахунки з ПДВ необхідні для ефективного фінансового планування та управління грошовими потоками
Зміцнення довіри інвесторів і партнерів	Аудит ПДВ підвищує довіру інвесторів, кредиторів та інших партнерів до підприємства, демонструючи його відповідальність і фінансову дисципліну
Відносини з фіскальними органами	Вчасне проведення аудиту та усунення виявлених недоліків допомагають налагодити позитивні відносини з податковими органами
Виявлення оптимізаційних можливостей	Аудит може виявити можливості для законного зниження податкового навантаження шляхом оптимізації податкових процесів та використання податкових пільг
	Аудит дозволяє знайти способи підвищення ефективності внутрішніх бізнес-процесів, пов'язаних 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» [52, 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» [21].

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» [28, 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 [31, 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» [45, 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» [53, 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» [71, с. 688].

Петрик О., Савченко В. і Свидерський Д. вважають ПДВ складовою зобов'язань, «а метою аудиту зобов'язань та дебіторської заборгованості –

установлення достовірності первинних даних щодо їх формування, повноти і своєчасності відображення у зведених документах та облікових регістрах, достовірності відображення у звітності підприємств» [74, с. 492; 72, 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» [96, с. 46].

Утенкова К. вважає, що «метою аудиту податків є встановлення дотримання підприємством податкового законодавства, правильність і своєчасність здійснення розрахунків з бюджетом» [107, с. 196].

На наш погляд, мета аудиту ПДВ полягає у забезпеченні правильності, повноти та своєчасності нарахування і сплати ПДВ, відповідності обліку податкових розрахунків і звітності підприємства-замовника вимогам чинного податкового законодавства.

Провівши аналіз спеціальної наукової літератури автори роботи [52] 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» [52, с. 310]; або досить коротко та недостатньо, оскільки обмежуються приділенню уваги загалом зобов'язанням підприємства-замовника аудиту, особливо зобов'язанням за розрахунками із кредиторами, проте 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)» [21].

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» [30, 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» [52, 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» [53, 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» [71, 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» [104, 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» [104, с. 46].

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

- ✓ перевірка відповідності чинному податковому законодавству (підтвердження правильності нарахування і сплати ПДВ та оцінка застосування підприємством-замовником податкових ставок і пільг);
- ✓ перевірка фінансової звітності у частині розрахунків із ПДВ та аналіз податкових декларацій (підтвердження правильності та повноти складання податкових декларацій з ПДВ; встановлення відповідності сум ПДВ, відображених у бухгалтерському обліку, сумам, зазначеним у податкових деклараціях);

- ✓ перевірка первинних документів (оцінка правильності заповнення податкових накладних і їх відповідності вимогам законодавства та аналіз первинних документів (рахунки-фактури, податкові накладні, акти виконаних робіт тощо) для підтвердження реальності й правомірності здійснених операцій);
- ✓ виявлення помилок і порушень податкових розрахунків у частині ПДВ, (виявлення невідповідностей у звітності та визначення можливих ризиків ухилення від сплати податку й запобігання їх виникненню в майбутньому);
- ✓ аналіз розрахунків із бюджетом (перевірка правильності розрахунків із бюджетом за ПДВ, включаючи авансові платежі та порядок формування податкового кредиту і податкових зобов'язань)
- ✓ оцінка ефективності системи внутрішнього контролю щодо нарахування і сплати ПДВ та розробка рекомендацій для поліпшення системи внутрішнього контролю з метою мінімізації податкових ризиків;
- ✓ з'ясування ймовірності шахрайства та аномальних операцій (виявлення можливих шахрайських схем, пов'язаних із ПДВ, та їх аналіз та використання аналітики даних для виявлення аномалій і підозрілих операцій);
- ✓ розробка рекомендацій для усунення виявлених порушень і помилок та надання пропозицій з оптимізації податкових процесів і поліпшення управління податковими зобов'язаннями;
- ✓ представлення результатів виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ (складання детального аудиторського звіту, який включає результати перевірок, виявлені порушення, аналіз ризиків і рекомендації) та обговорення результатів аудиту з керівництвом підприємства-замовника із наданням 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 більш достовірними, 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» [104, с. 41].

1.2. Організаційно-методичні положення виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість

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» [5, 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» [52, 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» показникам фінансової звітності; огляд правильності складання Декларації з ПДВ; перевірка узгодження даних реєстру отриманих і виданих податкових накладних (ЄРПН); формування висновку стосовно достовірності фінансової звітності (в аспекті розрахунків із ПДВ) [21].

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)» [30, с. 1361].

Машталяр Г. і Кучерява Д. пропонують 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 субрахунком 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» [52, с. 310-311].

Меліхова Т. і Бойко М. виділяють три етапи аудиторської перевірки проведення аудиту ПДВ: підготовчий, що передбачає знайомство з бізнесом підприємства-замовника, визначення аудиторських ризиків і планування аудиту ПДВ; основний (перевірка правильності: визначення залишку ПДВ на початок періоду, оформлення первинних документів з ПДВ, визначення і відображення податкового зобов'язання з ПДВ 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 аудиторський звіт [53, с. 37].

Петренко Н., Левченко О., Магнушевська Т. наводять такі етапи і процедури податкового, як: попередній, що передбачає отримання попередньої інформації про замовника аудиту (систему бухгалтерського обліку, наявність й ефективність функціонування внутрішнього контролю, структуру управління) та укладання договору; планування, тобто визначення рівня суттєвості, оцінку 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 [71, 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 [104, с. 40].

Оптимальні етапи і стадії аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість представлені нами в таблиці 1.2

Таблиця 1.2

Порядок проведення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

Стадія (етап)		Характеристика
Організаційна		Надання згоди на проведення аудиту шляхом укладання договору, визначення основних завдань аудиту 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» [28, с. 155]
Методична – безпосередня перевірка розрахунків за ПДВ	Етап 1	Перевірка стану організації бухгалтерського обліку ПДВ, зокрема встановлення статусу платника податку та особливостей облікової політики підприємства-замовника в частині розрахунків за ПДВ
	Етап 2	Перевірка правильності виписки податкових накладних із ПДВ
		Перевірка правильності реєстрації податкових накладних із ПДВ
	Етап 3	Перевірка правомірності застосування відповідних ставок при реалізації продукції ПДВ – 20%, 0%, 7%, звільнені від оподаткування
		Перевірка своєчасності та повноти визнання податкового зобов'язання з ПДВ за умови отримання авансових платежів
		Перевірка правильності встановлення місця реалізації продукції
		Перевірка інших операцій стосовних визнання податкового зобов'язання з ПДВ, котрі виникають у зв'язку із специфікою господарської діяльності підприємства-замовника
		Перевірка правильності ведення Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) та самих податкових накладних для формування податкового зобов'язання з ПДВ
		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» [28, с. 156]
	Етап 4	Перевірка правильності визнання і відображення в системі бухгалтерського обліку підприємства-замовника податкового кредиту з ПДВ
		Перевірка статусу платника ПДВ щодо контрагентів підприємства-замовника
		Перевірка правильності розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями
		Оцінка правомірності формування податкового кредиту за усіма здійсненими операціями
		Перевірка інших операцій стосовних визнання податкового кредиту з ПДВ, котрі виникають у зв'язку із специфікою господарської діяльності підприємства-замовника

Стадія (етап)		Характеристика
		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» [28, с. 156]
		Співставлення даних між реєстрами бухгалтерського обліку, Єдиним реєстром податкових накладних (ЄРПН), а також інформації в Декларації з ПДВ у частині обсягу формування податкового кредиту з ПДВ
	Етап 5	Перевірка у фінансовій звітності правильності відображення усіх розрахунків із бюджетом за ПДВ за відповідний звітний період
		Перевірка Декларації з ПДВ за формою і змістом, тобто підтвердження правильності відображення усіх розрахунків із бюджетом за ПДВ за відповідний звітний період
Підсумкова (результативна)		Складання аудиторського звіту та подання його зацікавленим користувачам

Організаційна і підготовча стадії 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» [71, с. 689].

Для планування набору необхідних аудиторських процедур оцінюється стан й ефективність системи внутрішнього контролю системи оподаткування підприємства-замовника. Це обґрунтовується тим, що підприємства можуть здійснювати декілька видів діяльності одночасно та використовувати 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» [71, с. 689].

Методична стадія аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є найбільш важливою серед інших у процесі аудиту, тому є найбільш перспективною для пошуку шляхів підвищення ефективності проведення даного напрямку аудиту податкових розрахунків. Проведення завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ згідно виділених стадій дозволить якісно та комплексно здійснювати аудиторську перевірку за цим об'єктом і 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» [116, с. 157].

При виконанні завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ доцільно проаналізувати бухгалтерські записи у Головній книзі підприємства-замовника або іншому аналогічному реєстрі, де знаходять відображення господарські операції за звітний період, у кореспонденції з відповідними рахунками синтетичного обліку. В разі необхідності використовуються також дані аналітичного обліку на субрахунках до відповідних рахунків. У випадку виникнення питань, поглиблюють дослідження з використанням даними первинних документів. 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» [30, с. 1361]. У контексті зазначеного, надзвичайно важливо здійснювати моніторинг правильності виписки та реєстрації податкових накладних у в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) із обов'язковим урахуванням граничних строків, особливо зараз, коли їх масові блокування становлять велику проблему для усіх суб'єктів 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)» [21].

На підсумковій (результативній) стадії здійснюється аналіз виконання плану і програми аудиту, узагальнення й оформлення результатів перевірки, класифікація виявлених порушень і помилок. Завершальним етапом є документальне оформлення отриманих результатів перевірки, що відображаються в аудиторському звіті.

Основні прийоми і методи збору аудиторських доказів для перевірки розрахунків із бюджетом за ПДВ представлені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

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

Приєм (метод)	Характеристика
Арифметична перевірка	Передбачає встановлення точності визначення сум податкового зобов'язання і податкового кредиту
Тестування	Проводиться на основі спеціально розроблених тестів із метою встановлення надійності існуючої системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку розрахунків із ПДВ
Перевірка дотримання основних облікових правил і принципів	Дозволяє встановити справжній стан обліку розрахунків із ПДВ
Запити та підтвердження	Передбачають отримання від постачальників, покупців, банків та інших контрагентів інформації у письмовому вигляді щодо питань складових числового визначення ПДВ
Документальна перевірка	Передбачає «підтвердження облікових записів первинними документами, встановлення їх реальності та правильності оформлення» [104, с. 41]
Сканування	«Передбачає виокремлення із усієї сукупності записів документів, які підтверджують облік розрахунків з податку на додану вартість, тих, що мають нетиповий характер операцій, нетипову кореспонденцію рахунків, незвично великі (малі) суми тощо» [104, 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» [104, с. 41]
Перевірки по суті	Передбачають детальні перевірки усіх записів на рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку, на яких ведуться розрахунки з ПДВ
Відсікання	Полягає в ретельна перевірка облікових записів, що пов'язані з оцінкою й визнанням податкових розрахунків, котрі були зроблені або наприкінці звітнього, або на початку наступного періоду
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» [104, с. 41]

Застосування тенденцій, співвідношень і групування 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» [64, с. 158].

Отже, основними аудиторськими процедурами під час виконання завдання з аудиту розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість є:

- ✓ визначення чи є підприємство платником ПДВ;
- ✓ з'ясування нормативної бази з оподаткування ПДВ із урахуванням усіх змін у періоді, що підлягає перевірці;
- ✓ встановлення чи є підприємство-замовник аудиту користувачем пільг із ПДВ і якщо так, то у яких обсягах;
- ✓ перевірка правильності визначення підприємством-замовником об'єкта оподаткування ПДВ;
- ✓ аналіз податкових накладних щодо їх законності і своєчасності виписки та реєстрації;
- ✓ перевірка правильності застосування ставок ПДВ (0%, 7% або 20%);
- ✓ перевірка аналітичного і синтетичного обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ;
- ✓ перевірка своєчасності і повноти сплати ПДВ;
- ✓ встановлення правомірності формування, заповнення та подання звітності із ПДВ;
- ✓ перевірка правильності відображення у фінансовій звітності розрахунків із бюджетом за ПДВ;
- ✓ аналіз 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» [30, 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» [28, с. 165].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Виконання завдання з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є важливим інструментом для забезпечення фінансової прозорості та відповідності обліку податкових розрахунків вимогам законодавства. Він допомагає виявити і виправити помилки, запобігти шахрайству та мінімізувати податкові ризики, що сприяє стабільності і ефективності діяльності підприємства-замовника.

Метою аудиту ПДВ є перевірка відповідності податкових зобов'язань підприємства вимогам законодавства щодо обліку, реєстрації та сплати ПДВ. Основними напрямками аудиту ПДВ є: визначення мети аудиту, складання плану, оцінка ризиків та визначення обсягу необхідних аудиторських процедур; перевірка фінансової звітності, податкових декларацій, облікових записів та інших документів, пов'язаних з операціями з оподаткування ПДВ; перевірка правильності розрахунків за ПДВ і їх відповідність законодавчим вимогам; підготовка звіту за результатами аудиту, опис виявлених порушень і недоліків у системі обліку ПДВ, надання рекомендацій щодо усунення виявлених проблем; обговорення результатів аудиту з керівництвом підприємства-замовника, надання рекомендацій із покращення системи обліку і внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА
ЗАВДАНЬ З АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ
ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
В ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«СПЕШЕЛТІ УКРАЇНА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика Товариство з обмеженою відповідальністю «Спешелті Україна»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Спешелті Україна» (далі – ТОВ «Спешелті Україна») створене відповідно до законодавства України, є юридичною особою. Від свого імені ТОВ «Спешелті Україна» має право укладати договори, набувати майнові та особисті немайнові права, бути позивачем та відповідачем у господарському суді, судах загальної юрисдикції, третейському суді, самостійно здійснювати експортні та імпорتنі операції.

ТОВ «Спешелті Україна» має самостійний баланс, власні основні і оборотні засоби, поточні та валютні рахунки у банківських установах, круглу печатку, штамп тощо.

ТОВ «Спешелті Україна» створене для задоволення попиту покупців на товари, здійснення широкого спектру послуг, діяльність у сфері комерції, що передбачено Статутом та чинними на території України законодавством.

Предмет діяльності ТОВ «Спешелті Україна» визначено Статутом (додаток А), а деякі його складові наведено нижче:

- ✓ оптова торгівля кавою, чаєм, какао та прянощами;
- ✓ оптова торгівля іншими продуктами харчування;
- ✓ оптова торгівля зерном, насінням та кормами для тварин;
- ✓ оптова торгівля квітами та іншими рослинами;
- ✓ оптова торгівля живими тваринами, шкурами та шкірою;
- ✓ оптова торгівля необробленим тютюном;

- ✓ оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- ✓ оптова торгівля фруктами та овочами, м'ясом та м'ясопродуктами⁴
- ✓ оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, олією, тваринними маслом та жирами;
- ✓ оптова торгівля цукром, шоколадними та кондитерськими виробами;
- ✓ неспеціалізована оптова торгівля харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами;
- ✓ оптова торгівля непродовольчими споживчими товарами тощо.

ТОВ «Спешелті Україна» самостійно здійснює зовнішньоекономічну діяльність у порядку, передбаченому чинними законодавством України.

ТОВ «Спешелті Україна» має право:

- ✓ укладати контракти з зарубіжними юридичними та фізичними особами і проводити безпосередньо експортно-імпорتنі операції;
- ✓ відкривати та засновувати у встановленому порядку за кордоном власні дочірні підприємства з правами юридичної особи, а також філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з правом відкриття поточних та інших рахунків, затверджувати статuti і положення про них, брати участь в їх діяльності;
- ✓ здійснювати експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;
- ✓ надавати послуги іноземним суб'єктам господарської діяльності, у т.ч.: виробничі, транспортно-експедиційні, консультаційні, маркетингові, експортні, посередницькі, брокерські, агентські, консигнаційні, управлінські, облікові, юридичні, туристичні та інші, що прямо і виключно не заборонені законодавством України;
- ✓ здійснювати спільну підприємницьку діяльність з іноземними суб'єктами господарської діяльності, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;

- ✓ здійснювати товарообмінні операції та займатись іншою діяльністю, побудованою на формах зустрічної торгівлі з іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- ✓ входити до складу, а також брати участь у створенні і діяльності асоціацій, концернів, акціонерних товариств та інших об'єднань з юридичними особами за кордоном тощо.

Учасники досліджуваного підприємства визначаються згідно відомостей, які містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Учасниками ТОВ «Спешелті Україна» є: Курінний Григорій Васильович (25 000 грн. – 50%), Завалевський Андрій Олександрович (25 000 грн. – 50%).

Майно ТОВ «Спешелті Україна» є його власністю і складається із основних фондів та обігових засобів, а також інших цінностей, вартість яких відображається в балансі. Майно перебуває в його повному розпорядженні і вилученню не підлягає.

Джерела формування майна ТОВ «Спешелті Україна» є:

- ✓ майно передане йому учасниками у власність як вклад до статутного капіталу;
- ✓ продукція, вироблена товариством у результаті господарської діяльності;
- ✓ прибутки, отримані від реалізації продукції, робіт, послуг, а також від інших видів діяльності;
- ✓ безкоштовні або благодійні внески, пожертвування, дари юридичних та фізичних осіб;
- ✓ іншого майна, набутого товариством на підставах, не заборонених законом.

ТОВ «Спешелті Україна» здійснює свою діяльність на принципах самозабезпечення, самофінансування та самоокупності, несе відповідальність згідно чинного законодавства за наслідки своєї діяльності і виконання взятих

на себе зобов'язань перед державою у частині сплати податків і установами банків у частині своєчасних розрахунків за кредитні кошти.

Органами управління ТОВ «Спешелті Україна» є загальні збори учасників та директор. Трудові відносини робітників ТОВ «Спешелті Україна» регулюються трудовим договором.

Інформацію про статус ТОВ «Спешелті Україна», його основні економічні показники, власників, величину статутного капіталу видли діяльності тощо можна перевірити за допомогою онлайн-сервісу «Опендатабот» (рис. 2.1).

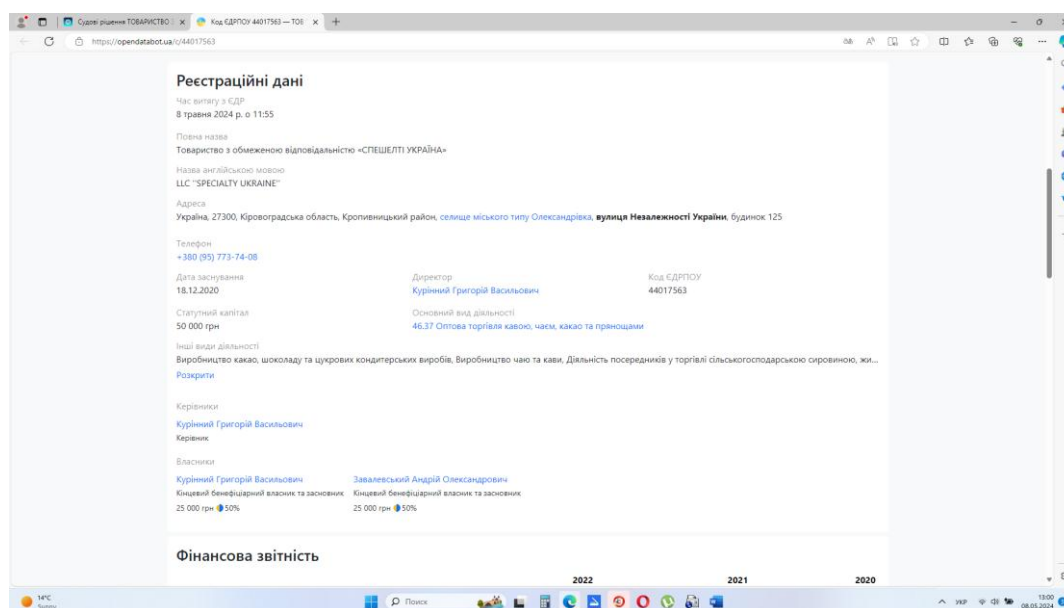


Рис. 2.1. Інформація про ТОВ «Спешелті Україна» в електронному сервісі Опендатабот

Так, згідно сформованого витягу із онлайн-сервісу Опендатабот (додаток Б) з'ясовано, що підприємство не перебуває у стані припинення та є платником податків на загальній системі оподаткування.

Згідно Виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань від 30.04.2021 р підприємство перебуває на обліку в Кропивницькій ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (м. Кропивницький), як платник податків за номером 10000001951085 з 18.12.2020 р., як платник єдиного

соціального внеску за номером 43142606 з 18.12.2020 р. Крім того, ТОВ «Спешелті Україна» зареєстроване у Державній службі статистики з 21.12.2020 р. за номером 37507880.

Ідентифікаційний номер юридично особи: 44017563.

Місцезнаходження ТОВ «Спешелті Україна»: 27300, Кіровоградська область, Кропивницький район, смт Олександрівка, вул. Незалежності України, будинок 125. Дата та номер запису в Реєстрі від 30.01.2021 р. №1009451070001000107. Керівник ТОВ «Спешелті Україна» - Курінний Григорій Васильович.

Види економічної діяльності ТОВ «Спешелті Україна»:

- ✓ 46.37 Оптова торгівля кавою, чаєм, какао та прянощами (основний);
- ✓ 10.82 Виробництво какао, шоколаду та цукрових кондитерських виробів;
- ✓ 10.83 Виробництво чаю та кави;
- ✓ 46.11 Діяльність посередників у торгівлі сільськогосподарською сировиною, живими тваринами, текстильною сировиною та напівфабрикатами;
- ✓ 46.17 Діяльність посередників у торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- ✓ 46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту;
- ✓ 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;
- ✓ 46.22 Оптова торгівля квітами та рослинами;
- ✓ 46.34 Оптова торгівля напоями;
- ✓ 46.39 Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- ✓ 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;

- ✓ 47.91 Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет.

З 12.11.2021 р. ТОВ «Спешелті Україна» є платником податку на додану вартість, про що засвідчує Витяг з Реєстру платників ПДВ №2111234500354 від 15.11.2021 р. (додаток Д). У системі електронного адміністрування ПДВ відкрито рахунок №UA908999980385179000000465147, МФО 899998.

Відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» ТОВ «Спешелті Україна» складає та подає до контролюючих органів Фінансову звітність мікропідприємства (додаток Ж, Ж1). Для обліку ТОВ «Спешелті Україна» використовує програму 1С:Управління торговим підприємством, а для складання та подання звітності до усіх контролюючих органів програму «МеДок».

На підставі даних ТОВ «Спешелті Україна» проаналізуємо його фінансову звітність та здійснимо оцінку фінансового стану. У таблиці 2.1 наведено основні статті балансу ТОВ «Спешелті Україна» та здійснено аналіз його структури.

Таблиця 2.1

Структура балансу ТОВ «Спешелті Україна» за 2020-2022 рр.

Стаття балансу	31.12.2020 р.		31.12.2021 р.		31.12.2022 р.	
	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %
Запаси		0,00	152,2	2,05	1106,4	21,94
Поточна дебіторська заборгованість	43,0	82,85	4450,7	59,93	3445,7	68,33
Гроші та їх еквіваленти	6,3	12,14	1590,6	21,42	86,1	1,71
Інші оборотні активи	2,6	5,01	1232,8	16,60	404,2	8,02
Баланс	51,9	100,00	7426,3	100,00	5042,4	100,00
Капітал	50,0	96,34	50,0	0,67	50,0	0,99
Нерозподілений прибуток(непокритий збиток)	1,6	3,08	9,4	0,13	544,9	10,81
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги		0,00	0,3	0,00	1364,1	27,05
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,3	0,58	2,1	0,03	119,7	2,37

Стаття балансу	31.12.2020 р.		31.12.2021 р.		31.12.2022 р.	
	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %
Інші поточні зобов'язання		0,00	7364,5	99,17	2963,7	58,78
Баланс	51,9	100,00	7426,3	100,00	5042,4	100,00

Отже, як свідчать дані таблиці 2.1 у складі активів ТОВ «Спешелті Україна» відсутні необоротні активи протягом усього періоду, що підлягає дослідженню. Величина оборотних активів станом на 31.12.2020 р. становила 51,9 тис.грн., на 31.12.2021 р. – 7426,3 тис.грн., на 31.12.2022 р. – 5042,4 тис.грн. Найбільшу питому вагу у складі оборотних активів досліджуваного товариства склали поточна дебіторська заборгованість, а саме: на кінець 2020 р. вона становила 43,0 тис.грн., або 82,85%, на кінець 2021 р. – 4450,7 тис.грн., або 59,93%, на кінець 2022 р. – 3445,7 тис.грн., або 68,33%.

Якщо на кінець 2020 р. в обліку ТОВ «Спешелті Україна» не рахувалось запасів, то вже на кінець 2021 р. дана стаття балансу з'явилась і становила відповідно 152,2 тис.грн., або 2,05%. До кінця 2022 р. залишки запасів на підприємства зросли до 1106,4 тис.грн. і склали 21,94% від валюти балансу.

Також спостерігається нерівномірна динаміка щодо залишку грошових коштів та їх еквівалентів протягом періодів, що аналізуються. Так, на 31.12.2020 р. величина грошей та їх еквівалентів становила 6,3 тис.грн., або 12,14%, на 31.12.2021 р., або 21,42%, на 31.12.2022 р. 404,2 тис.грн., або 8,02%.

Інші оборотні активи також мають місце в ТОВ «Спешелті Україна». Так, на кінець 2020 р. їх величина становила 2,6 тис.грн., або 5,01%, на кінець 2021 р. – 1232,8 тис.грн., або 16,6%, на кінець 2022 р. – 404,2 тис.грн., або 8,02%.

Щодо пасиву балансу ТОВ «Спешелті Україна», то найбільшу питому вагу у їх складі займають інші поточні зобов'язання. Як було нами з'ясовано, досліджуване товариство отримувало позику від учасників для підтримки

поповнення оборотних коштів. Так, станом на 31.12.2020 р. дана стаття була взагалі відсутня, а вже на 31.12.2021 р. вона сягла 7364,5 тис.грн., що склало 99,17% величини пасиву балансу. Проте, протягом 2022 р. дана стаття зменшилась до 2963,7 тис.грн. і зайняла 58,78% у валюті балансу.

Також суттєвий скачок спостерігається і за такою статтею пасиву балансу, як поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. Якщо на кінець 2020 р. дана стаття взагалі відсутня у валюті балансу, то вже на кінець 2022 р. вона сягнула 1364,1 тис.грн., або 27,05% валюті балансу.

Крім цього, в ТОВ «Спешелті Україна» спостерігається збільшення суми нерозподіленого прибутку. Якщо на 31.12.2020 р. він становив 0 тис.грн., то вже на 31.12.2021 р. – 2,1 тис.грн., або 0,03%, а на 31.12.2022 р. – 119,7 тис.грн., або 2,37%.

Здійснивши структурний аналіз балансу ТОВ «Спешелті Україна» обчислимо основні показники, що характеризують фінансовий стан та ліквідність. При цьому, нами було застосовано метод аналізу за допомогою коефіцієнтів та аналіз на підставі попередніх років. Оскільки більш результативними були 2021 р. та 2022 р., тому для аналізу приймемо саме показники на кінець цих звітних періодів (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

**Показники ліквідності та фінансової стійкості
ТОВ «Спешелті Україна» за 2021-2022 рр.**

Коефіцієнт	Методика розрахунку	Значення коефіцієнта станом на		Відхилення
		31.12.2021	31.12.2022	
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	оборотні активи / поточні зобов'язання	1,0	1,7	0,7
Коефіцієнт швидкої ліквідності	оборотні активи (мінус запаси) / поточні зобов'язання	0,99	1,33	0,34
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	грошові кошти та їх еквіваленти / поточні зобов'язання	0,22	0,03	-0,19
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	власний капітал / підсумок балансу	0,01	0,12	0,11
Коефіцієнт фінансової стійкості	власний капітал / загальна сума зобов'язань	0,01	0,20	0,19

Отже, виходячи із обчислень, наведених у таблиці 2.2 можна сформулювати такі висновки:

- ✓ на 31.12.2022 р. у досліджуваного товариства збільшилась здатність погашати свої поточні зобов'язання. Якщо на кінець 2021 р. коефіцієнт загальної ліквідності становив 1, то вже на кінець 2022 р. він зріс до 1,7. Рекомендоване значення даного коефіцієнта є більше одиниці. Його зростання характеризується як позитивна тенденція;
- ✓ подібна ситуація спостерігається із коефіцієнтом швидкої ліквідності. Як на кінець 2021 р., так і на кінець 2022 р. даний показник навіть перевищує нормативні значення, а також має тенденцію до зростання. Він вказує на те, що досліджуване товариство за рахунок власних оборотних коштів може погасити свої поточні зобов'язання;
- ✓ на кінець 2021 р. коефіцієнт абсолютної ліквідності становив 0,22 п.п., а на кінець 2022 р. – 0,03 п.п. Це вказує на зниження здатності ТОВ «Спешелті Україна» погасити свої зобов'язання у терміновому порядку за рахунок наявних грошових коштів;
- ✓ коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) вказує, яку частину у загальних вкладеннях у ТОВ «Спешелті Україна» складає власний капітал. Він характеризує фінансову незалежність товариства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності. Значення даного показника не відповідає рекомендованим значенням. Збільшення зазначеного коефіцієнту на 0,11 процентних пункти характеризується як позитивна тенденція;
- ✓ коефіцієнт фінансової стійкості показує співвідношення власних і залучених засобів, вкладених в діяльність товариства. Він визначає здатність товариства залучати зовнішні джерела фінансування.

Виходячи із показників, розрахованих на підставі даних ТОВ «Спешелті Україна», підприємство нездатне залучати зовнішні джерела фінансування шляхом забезпечення їх власним капіталом.

Проте, збільшення даного показника на 0,19 п.п. вказує на поліпшення ситуації та наближення його значення до рекомендованого.

Отже, станом на 31.12.2022 р. ТОВ «Спешелті Україна» здатне погасити свої поточні зобов'язання за рахунок оборотних коштів, але не у терміновому порядку. При цьому, досліджуване товариство є залежним від зовнішніх джерел фінансування.

Наступним кроком в аналізі діяльності ТОВ «Спешелті Україна» є дослідження основних показників його діяльності. Для цього скористаємось даними Звіту про фінансові результати за 2020 р., 2021 р., 2022 р. У таблиці 2.3 представлено основні дані про доходи і витрати ТОВ «Спешелті Україна» за період, що підлягає дослідженню.

Таблиця 2.3

Основні показники діяльності ТОВ «Спешелті Україна» за 2020-2022 рр.

Стаття	2020р.	2021р.	2022р.	Зміна у 2022р. до 2020р.	Зміна у 2022р. до 2021р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	13,9	9832,7	11419,1	11405,2	1586,4
Інші доходи		24,2	27,5	27,5	3,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	8,4	9461,2	9844,3	9835,9	383,1
Інші витрати	3,5	384,2	937,7	934,2	553,5
Фінансовий результат до оподаткування	2,0	11,5	664,6	662,6	653,1
Податок на прибуток	0,4	2,1	119,7	119,3	117,6
Чистий прибуток (збиток)	1,6	9,4	544,9	543,3	535,5

Отже, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2021 р. у порівнянні з 2020 р. збільшився на 11419,1 тис.грн., а у 2022 р. у порівнянні з 2021 р. – на 11405,2 тис.грн. Також спостерігається збільшення інших доходів: у 2021 р. у порівнянні з 2020р. на 24,2 тис.грн., а у 2022 р. у порівнянні з 2021 р. – на 3,3 тис.грн.

Велична собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у 2020 р становила 8,4 тис.грн., у 2021 р. – 9461,2 тис.грн., у 2022 р. –

9844,3 тис.грн. Отже, у 2022 р. даний показник зріс у порівнянні з 2020 р. на 9835,9 тис.грн., а у порівнянні з 2021 р. на 383,1 тис.грн.

Інші витрати досліджуваного підприємства також мали тенденцію до зростання. Так, у 2020 р. вони склали 3,5 тис.грн., у 2021 р. – 384,2 тис.грн., у 2022 р. – 937,7 тис.грн. Зростання даного показника у 2022 р. проти 2020 р. склало 934,2 тис.грн., а у порівнянні з 2021 р. – 553,5 тис.грн.

Зміни зазначених вище показників призвели до зміни фінансового результату до оподаткування. Так, у 2020 р. ТОВ «Спешелті Україна» отримало прибуток у сумі 2,0 тис.грн., у 2021 р. даний показник зріс на 9,5 тис.грн. і склав 11,5 тис.грн. У 2022 р фінансовий результат підприємства становив 664,6 тис.грн., що більше проти 2021 р. на 653,1 тис.грн. Виходячи з цього підприємство сплатило до бюджету податку на прибуток підприємств: у 2020 р. – 0,4 тис.грн., у 2021 р. – 2,1 тис.грн., у 2022 р. – 119,7 тис.грн.

Таким чином, як свідчать дані додатків Ж, Ж1, ТОВ «Спешелті Україна» за 2020 р. мало чистого прибутку 1,6 тис.грн., у 2021 р. – 9,4 тис.грн., у 2022 р – 544,9 тис.грн.

Аудитор зауважує на тому, що ТОВ «Спешелті Україна» невірно відображало суму чистого прибутку у фінансовій звітності. Так, на кінець 2020 р. сума чистого прибутку, зазначена у рядку 1420 Балансу становить 1,6 тис.грн., на кінець 2021 р. вона склала за балансом 9,4 тис.грн. Отже, сума сформованого чистого прибутку за 2021 р. обчислюватиметься як різниця між даними на початок та кінець 2021 р. (різниця між кредитовими залишками за рахунком 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» за звітний 2021 р. І саме різниця має бути відображена у рядку 2350 Звіту про фінансові результати, як прибуток, отриманий у 2021 р. А ТОВ «Спешелті Україна» відображає у Звіті про фінансові результати не прибуток за звітний період, а накопичену суму прибутку, що сформована як залишок за рахунком 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Це є методологічною помилкою при складанні фінансової звітності. Правильною мала бути сума $9,4 \text{ тис.грн.} - 1,6 \text{ тис.грн.} = 7,8 \text{ тис.грн.}$ Через зазначену помилку

підприємство у Звіті про фінансові результати завищило суму чистого прибутку на 1,6 тис.грн.

Така ж ситуація виявлена і за 2022 р. На початок 2022 р. сума за рядком 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» становила 9,4 тис.грн., а на кінець 544,9 тис.грн. З цього виходить, що сума отриманого прибутку саме за 2022 р становить $544,9 \text{ тис.грн.} - 9,4 \text{ тис.грн.} = 535,5 \text{ тис.грн.}$ У Звіті про фінансові результати у рядку 5350 ТОВ «Спешелті Україна» наводить суму 544,9 тис.грн., тобто суму накопиченого чистого прибутку на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», а треба було 535,5 тис.грн. Через зазначену помилку підприємство у Звіті про фінансові результати завищило суму чистого прибутку на 9,4 тис.грн.

Зазначену невідповідність необхідно виправити та подати уточнені дані до контролюючих органів, адже вона може впливати на величину податку на прибуток підприємств.

2.2. Виконання завдань з аудиту податкового зобов'язання з податку на додану вартість в ТОВ «Спешелті Україна»

Перш ніж розпочати безпосередньо аудиторську перевірку розрахунків з бюджетом з ПДВ, необхідно розробити програму та план аудиту з урахуванням особливостей підприємства. Для цього необхідно здійснити тестування системи обліку та внутрішнього контролю в ТОВ «Спешелті Україна» за допомогою розробленого нами тесту, представленого у таблиці 2.4. Відповіді на питання тесту надавав головний бухгалтер ТОВ «Спешелті Україна».

Таблиця 2.4

Тест системи обліку та внутрішнього контролю
розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість
в ТОВ «Спешелті Україна»

Питання	Відповідь
Чи підлягало підприємство перевірці податковими органами	Ні
Підприємство зареєстроване платником ПДВ	Так

Питання	Відповідь
Підприємство має рахунок для електронного адміністрування ПДВ	Так
Підприємство має залишок коштів на рахунку електронного адміністрування ПДВ	Так
Даний залишок сформовано тільки за рахунок від'ємного значення ПДВ за податковими деклараціями	Ні
Підприємство використовує для подання звітності програмний продукт МеДок	Так
Для реєстрації податкових підприємство використовує програму МеДок	Так
Облік на підприємстві автоматизовано	Так
Перед реєстрацією податкових накладних в ЄРПН завжди здійснюється порівняння ПДВ з «реєстраційним лімітом»	Ні
Мали місце випадки «недостатності реєстраційного ліміту»	Так
Були випадки збільшення реєстраційного ліміту шляхом перерахування коштів на рахунок електронного адміністрування ПДВ	Так
Були випадки зупинки реєстрації податкових накладних	Так
Чи усі податкові накладні, за якими відбувалась зупинка реєстрації відновлені	Так
Чи регулярно підприємства подає Таблицю платника податку на додану вартість	Ні
Були випадки неприймання Таблиці платника податку на додану вартість	Ні
Чи займається підприємство зовнішньо-економічною діяльністю	Так
Чи були випадки нереєстрації (порушення строку реєстрації) податкових накладних	Так
Чи були адміністративні (судові) оскарження рішень податкових органів щодо зупинки реєстрації податкових накладних	Ні
Чи були випадки неподання (прострочення термінів подання) податкової звітності з ПДВ	Ні
Чи були випадки несплати (прострочення сплати) податку на додану вартість	Ні
Чи були випадки неотримання (відсутність в ЄРПН) податкових накладних від контрагентів	Ні
Чи передбачено наказом про облікову політику окремих рахунок з обліку податку на додану вартість, податкове зобов'язання, податковий кредит	Так
Чи відповідають дані аналітичного обліку даним синтетичного обліку	Так
Чи відповідають дані синтетичного обліку даним податкової та фінансової звітності	Так

Отже, проведені результати тесту становлять основу для побудови програми аудиту, адже він вказує на всі ключові аспекти, що потребують уваги аудитора. Також відповіді тесту визначають необхідність у проведенні суцільної або вибіркової перевірки. Так, у таблиці 2.5 представлено програму

аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в ТОВ «Спешелті Україна».

Таблиця 2.5

Програма аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість в ТОВ «Спешелті Україна»

Етап перевірки	Джерела інформації	Аудиторські процедури
Ознайомлення з підприємством як платником ПДВ	Статут, Наказ про облікову політику, посадові інструкції облікових працівників та керівництва, робочий план рахунків	Проведення тестування системи обліку та внутрішнього контролю
		Ознайомлення зі специфікою діяльності підприємства, структурою та сферою функціонування
		Визначення об'єктів оподаткування податком на додану вартість
		Дослідження обов'язків облікової працівників щодо розрахунків з бюджетом за ПДВ
		Загальне ознайомлення з контрагентами підприємства (постачальниками та покупцями)
		Вивчення наказу про облікову політику та робочого плану рахунків у частині розрахунків з бюджетом за ПДВ
Перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з ПДВ	Податкові накладні на постачання, видаткові документи (накладні, акти, рахунки-фактури, ТТН), виписки банку, Реєстри отриманих та виданих податкових накладних, дані синтетичного обліку за рахунком з обліку ПДВ, I розділ податкової декларації з ПДВ, Витяги з ЄРПН	Перевірка первинних документів, що підтверджують факт постачання товарів (продукції, робіт, послуг) на предмет встановлення дати їх виписки та суми з ПДВ
		Перевірка виписок банку на предмет встановлення дати надходження оплати як компенсації вартості товарів (продукції, робіт, послуг) та суми з ПДВ
		Співставлення дати постачання та дати оплати для визначення «дати першої події»
		Підтвердження факту виписки податкової накладної за фактом «першої події»
		Формальна перевірка правильності складання податкової накладної (коди УКТ ЗЕД, ДКПП)
		Перевірка повноти та своєчасності реєстрації виписаних податкових накладних в ЄРПН
		Перевірка коректності відображення сум податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку
		Встановлення відповідності між кредитовим оборотом за рахунком з обліку ПДВ, Реєстром отриманих та

Етап перевірки	Джерела інформації	Аудиторські процедури
Перевірка правильності визначення податкового кредиту з ПДВ	Податкові накладні на придбання, прибуткові документи (накладні, акти, рахунки-фактури, ТТН), платіжні інструкції, Реєстри отриманих та виданих податкових накладних, дані синтетичного обліку за рахунком з обліку ПДВ, II розділ податкової декларації з ПДВ, Витяги з ЄРПН	виданих податкових накладних та рядком 9 Податкової декларації з ПДВ
		Перевірка первинних документів, що підтверджують факт придбання товарів (продукції, робіт, послуг) на предмет встановлення дати їх виписки та суми з ПДВ
		Перевірка платіжних інструкцій та виписок банку на предмет встановлення дати перерахування коштів за товарів (продукції, робіт, послуг) та суми з ПДВ
		Співставлення дати придбання та дати перерахування коштів для визначення «дати першої події»
		Перевірка факту реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних
		Перевірка коректності відображення сум податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку
		Встановлення відповідності між дебетовим оборотом за рахунком з обліку ПДВ, Реєстром отриманих та виданих податкових накладних та рядком 10.1 Податкової декларації з ПДВ
Перевірка правильності формування та сплати «імпортного» ПДВ	Зовнішньоекономічні контракти, Митні декларації, інвойси, товарно-транспортні накладні, акти про виконання брокерських послуг	Перевірка правильності формування митної вартості товару та обчислення «імпортного» ПДВ
		Перевірка повноти та своєчасності сплати імпортного ПДВ при розмитненні товару
		Перевірка правильності розподілу «імпортного» ПДВ та податкового кредиту з ПДВ, що виник на митній території України
		Перевірка коректності відображення в обліку «імпортного» ПДВ
		Перевірка правильності відображення «імпортного» ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку
		Перевірка правильності відображення «імпортного» ПДВ у 11.1 Податкової декларації з ПДВ
Перевірка правильності складання та подання до податкових органів	Податкова декларація з ПДВ та додатки до неї	Перевірка правильності заповнення окремих рядків Податкової декларації з ПДВ, наявності усіх передбачених законодавством додатків та їх співставність

Етап перевірки	Джерела інформації	Аудиторські процедури
Податкової декларації з ПДВ		
Перевірка повноти та своєчасності сплати ПДВ	Виписки банку, платіжні інструкції, квитанції	Співставлення даних податкової звітності з даними платіжних документів щодо повноти сплати ПДВ та співставлення даних фактичних строків подання податкової звітності з визначеними ПКУ
Перевірка відповідності даних податкової та фінансової звітності	Фінансова звітність мікропідприємства, Податкові декларації з ПДВ	Співставлення даних рядка 1155 та рядка 1620 з даними рядка 21 Податкової декларації з ПДВ

Виходячи із розробленої програми аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість розробляється план аудиторської перевірки (таблиця 2.6). Згідно укладеного договору аудит проводився з 10.04.2024р. по 22.04.2024 р.

Таблиця 2.6

**План аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість
в ТОВ «Спешелті Україна»**

Етап перевірки	Період аудиту	Виконавець
Ознайомлення з підприємством як платником ПДВ	10.04.2024	Цехмістер Є.В.
Перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з ПДВ	11.04.2024 – 12.04.2024	Цехмістер Є.В.
Перевірка правильності визначення податкового кредиту з ПДВ	15.04.2024 – 16.04.2024	Цехмістер Є.В.
Перевірка правильності формування та сплати «імпортного» ПДВ	16.04.2024-17.04.2024	Цехмістер Є.В.
Перевірка правильності складання та подання до податкових органів Податкової декларації з ПДВ	17.04.2024	Цехмістер Є.В.
Перевірка повноти та своєчасності сплати ПДВ	18.04.2024	Цехмістер Є.В.
Перевірка відповідності даних податкової та фінансової звітності	18.04.2024	Цехмістер Є.В.
Узагальнення результатів аудиту та складанні Звіту	19.04.2024-22.04.2024	Цехмістер Є.В.

Отже, виходячи із розробленої нами програми аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість та відповідно до плану здійснимо аудит ТОВ «Спешелті Україна».

ТОВ «Спешелті Україна» є платником податку на додану вартість, підтвердженням чому є Витяг №2111234500354 з Реєстру платників податку на додану вартість. Дата реєстрації платником ПДВ 01.01.2021 р.

Індивідуальний податковий номер 440175611236. ТОВ «Спешелті Україна» має відкритий в органах Державного казначейства рахунок для електронного адміністрування ПДВ №UA908999980385179000000465147.

На виконання вимог Податкового кодексу України, ТОВ «Спешелті Україна» формує податкове зобов'язання та податковий кредит з ПДВ. Сума, що підлягає сплаті до бюджету, визначається шляхом зменшення суми податкового зобов'язання на суму сформованого податкового кредиту.

Податкове зобов'язання визначається ТОВ «Спешелті Україна» за однією з двох подій, що сталась раніше: або за датою відвантаження товарів (у випадку експорту – за датою оформлення митної декларації), або за датою зарахування коштів від покупця (замовника). У підтвердження своїх податкових зобов'язань досліджуване підприємство складає податкові накладні з реєстрацією їх у Єдиному реєстрі податкових накладних. Аудитором було здійснено перевірку правильності визначення податкових зобов'язань з ПДВ за січень-березень 2022 р. суцільним способом. Так, за даними наданих для перевірки документів аудитором було здійснено співставлення даних Податкової декларації з податку на додану вартість (додаток К., К1, К2) та Реєстру виданих та отриманих податкових накладних (додаток Л, Л1, Л2) за період, що підлягав перевірці. Дані про та співставлення наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Робочий документ аудитора
з перевірки відповідності даних звітності реєстрам аналітичного обліку
за січень-березень 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна»

Місяць	Податкова декларація з податку на додану вартість		Реєстр виданих та отриманих податкових накладних		Відхилення (без урахування заокруглень)
	Обсяг постачання, грн.	Сума ПДВ, грн.	Обсяг постачання, грн.	Сума ПДВ, грн.	
Січень 2022 р.	433938	86788	433938,29	86787,67	0,00
Лютий 2022 р.	2086939	417388	2086939,32	417387,90	0,00
Березень 2022 р.	95618	19124	95618,40	19123,68	0,00

Отже, як свідчать дані таблиці 2.7 невідповідностей між податковою звітністю та Реєстром виданих та отриманих податкових накладних аудитором не виявлено.

Наступним етапом аудиту є перевірка правильності визначення дати виникнення та розміру податкового зобов'язання з ПДВ за кожним покупцем ТОВ «Спешелті Україна» у січні-березні 2022 р. Для цього аудитором розроблено робочі документи, представлені у таблиці 2.8., 2.9, 2.10.

Таблиця 2.8

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення
дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ
в ТОВ «Спешелті Україна» за січень 2022 р.

Покупець	Податкова накладна	Дата відвантаження	Дата надходження коштів	Дата виникнення ПЗ згідно ПКУ	Наявність порушення
ТОВ «БФІ Сервіс»	№1 від 11.01.2022 р.	25.01.2022 р.	11.01.2022 р.	11.01.2021 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№2 від 12.01.2022 р.	12.01.2022 р.	12.01.2022 р.	12.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№3 від 13.01.2022 р.	25.01.2022 р.	13.01.2022 р.	13.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№4 від 14.01.2022 р.	19.01.2022 р.	14.01.2022 р.	14.01.2022 р.	Відсутнє

Покупець	Податкова накладна	Дата відвантаження	Дата надходження коштів	Дата виникнення ПЗ згідно ПКУ	Наявність порушення
ТОВ «БФІ Сервіс»	№5 від 17.01.2022 р.	25.01.2022 р.	17.01.2022 р.	17.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№6 від 18.01.2022 р.	18.01.2022 р.	18.01.2022 р.	18.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№7 від 19.01.2022 р.	31.01.2022 р.	19.01.2022 р.	18.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№8 від 21.01.2022 р.	29.01.2022 р.	21.01.2022 р.	21.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№9 від 24.01.2022 р.	24.01.2022 р.	24.01.2022 р.	24.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№10 від 25.01.2022 р.	25.01.2022 р.	25.01.2022 р.	25.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№11 від 26.01.2022 р.	30.01.2022 р.	26.01.2022 р.	26.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№12 від 27.01.2022 р.	30.01.2022 р.	27.01.2022 р.	27.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№13 від 21.01.2022 р.	28.01.2022 р.	-	21.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№14 від 21.01.2022 р.	21.01.2022 р.	-	21.01.2022 р.	Відсутнє

Отже, як свідчать дані таблиці 2.8 порушень у даті визначення податкового зобов'язання з ПДВ у січні 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна» аудитором не виявлено.

Таблиця 2.9

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ в ТОВ «Спешелті Україна» за лютий 2022 р.

Покупець	Податкова накладна	Дата відвантаження	Дата надходження коштів	Дата виникнення ПЗ згідно ПКУ	Наявність порушення
ТОВ «БФІ Сервіс»	№1 від 01.02.2022 р.	15.02.2022 р.	01.02.2022 р.	01.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№10 від 08.02.2022 р.	08.02.2022 р.	08.02.2022 р.	08.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№11 від 09.02.2022 р.	10.02.2022 р.	09.02.2022 р.	09.02.2022 р.	Відсутнє
Неплатник	№12 від 09.02.2022 р.	09.02.2022 р.	09.02.2022 р.	09.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№13 від 10.02.2022 р.	-	10.02.2022 р.	10.02.2022 р.	Відсутнє

Покупець	Податкова накладна	Дата відвантаження	Дата надходження коштів	Дата виникнення ПЗ згідно ПКУ	Наявність порушення
ТОВ «БФІ Сервіс»	№14 від 14.02.2022 р.	-	14.02.2022 р.	14.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№15 від 15.02.2022 р.		17.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№16 від 16.02.2022 р.	16.02.2022 р.	-	16.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№17 від 16.02.2022 р.	16.02.2022 р.	-	16.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№2 від 02.02.2022 р.	02.02.2022 р.	05.02.2022 р.	02.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№3 від 02.02.2022 р.	02.02.2022 р.	03.02.2022 р.	02.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№4 від 03.02.2024 р.	03.02.2022 р.	03.02.2022 р.	03.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№5 від 04.02.2022 р.	06.02.2022 р.	04.02.2022 р.	04.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Промтексіс»	№6 від 04.02.2022 р.	-	04.02.2022 р.	04.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Компанія «Фуд Пак»	№7 від 04.02.2022 р.	06.02.2022 р.	04.02.2022 р.	04.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№8 від 08.02.2022 р.	-	08.02.2022 р.	08.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Промтексіс»	№9 від 08.02.2022 р.	08.02.2022 р.	08.02.2022 р.	08.02.2022 р.	Відсутнє

Отже, як свідчать дані таблиці 2.9 порушень у даті визначення податкового зобов'язання з ПДВ у березні 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна» аудитором не виявлено.

Таблиця 2.10

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ в ТОВ «Спешелті Україна» за березні 20222 р.

Покупець	Податкова накладна	Дата відвантаження	Дата надходження коштів	Дата виникнення ПЗ згідно ПКУ	Наявність порушення
Неплатник	№1 від 16.03.2022 р.	16.03.2022 р.	-	16.03.2022 р.	Відсутнє
Неплатник	№2 від 29.03.2022 р.	29.03.2022 р.	-	16.03.2022 р.	Відсутнє

Отже, як свідчать дані таблиці 2.10 порушень у даті визначення податкового зобов'язання з ПДВ у березні 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна» аудитором не виявлено.

Наступним етапом аудиту буде перевірка правильності визначення суми ПДВ, що має бути включена підприємством до складу податкового зобов'язання з ПДВ. Для цього аудитором розроблено робочий документ, наведений у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення суми податкового зобов'язання з ПДВ за січень 2022 р.
в ТОВ «Спешелті Україна»

Покупець	Дані податкової накладної		Сума ПДВ за даними видаткових накладних на постачання	Сума ПДВ за даними виписок банку	Сума ПДВ, підтверджена аудитором	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
ТОВ «БФІ Сервіс»	№1 від 11.01.2022 р.	3333,33	3333,33	3333,33	3333,33	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№2 від 12.01.2022 р.	3333,33	3333,33	3333,33	3333,33	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№3 від 13.01.2022 р.	3333,33	3333,33	3333,33	3333,33	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№4 від 14.01.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№5 від 17.01.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№6 від 18.01.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№7 від 19.01.2022 р.		6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№8 від 21.01.2022 р.	22500,0	22500,0	22500,0	22500,0	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№9 від 24.01.2022 р.	3333,33	3333,33	3333,33	3333,33	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№10 від 25.01.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№11 від 26.01.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№12 від 27.01.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№13 від 21.01.2022 р.	4164,16	0,00	4164,16	4164,16	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№14 від 21.01.2022 р.	123,50	0,00	123,50	123,50	0,00
Разом		86787,67	82500,01	86787,67	86787,67	0,00

Отже, як видно з даних таблиці 2.11 сума постачання та надходження оплати від покупців у більшості випадків у січні 2022 р. збігалась, за винятком операцій, що відбулись 21.01.2022 р. – відбулось тільки надходження коштів від покупця, тому податкове зобов'язання формувалось на дату надходження такої передоплати та від її суми. Загальна сума підтвердженого аудитором податкового зобов'язання з ПДВ за січень 2022 р. склала 86787,67 грн., що відповідає даним Податкової декларації з ПДВ ТОВ «Спешелті Україна».

Таблиця 2.12

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення суми податкового зобов'язання з ПДВ за лютий 2022 р.
в ТОВ «Спешелті Україна»

Покупець	Дані податкової накладної		Сума ПДВ за даними видаткових накладних на постачання	Сума ПДВ за даними виписок банку	Сума ПДВ, підтверджена аудитором	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
ТОВ «БФІ Сервіс»	№1 від 01.02.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№10 від 08.02.2022 р.	916,67	916,67	916,67	916,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№11 від 09.02.2022 р.	6666,67	6666,67	3333,33	6666,67	0,00
Неплатник	№12 від 09.02.2022 р.	478,40	478,40	478,40	478,40	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№13 від 10.02.2022 р.	6666,67	6666,67	3333,33	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№14 від 14.02.2022 р.	6666,67	0,00	6666,6	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№15 від 15.02.2022 р.		3333,33	6666,67		0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№16 від 16.02.2022 р.	3333,33	3333,33	0,00	3333,33	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№17 від 16.02.2022 р.	12503,12	12503,12	0,00	12503,12	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№2 від 02.02.2022 р.	6666,67	6666,67	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№3 від 02.02.2022 р.	12500,0	12500,0	0,00	12500,0	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№4 від 03.02.2024 р.	6666,67	0,00	3333,33	6666,67	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№5 від 04.02.2022 р.	6666,67	0,00	6666,67	6666,67	0,00

Покупець	Дані податкової накладної		Сума ПДВ за даними видаткових накладних на постачання	Сума ПДВ за даними виписок банку	Сума ПДВ, підтверджена аудитором	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
ТОВ «Промтексіс»	№6 від 04.02.2022 р.	25000,00	0,00	25000,00	25000,00	0,00
ТОВ «Компанія «Фуд Пак»	№7 від 04.02.2022 р.	243244,08	243244,08	166666,67	243244,08	0,00
ТОВ «БФІ Сервіс»	№8 від 08.02.2022 р.	6666,67	0,0	6666,67	6666,67	0,00
ТОВ «Промтексіс»	№9 від 08.02.2022 р.	59412,27	59412,27	0,00	59412,27	0,00
Разом		417387,9	362387,9	243061,7	417387,9	0,00

Загальна сума підтвердженого аудитором податкового зобов'язання з ПДВ за лютий 2022 р. склала 417387,90 грн., що відповідає даним Податкової декларації з ПДВ ТОВ «Спешелті Україна».

Таблиця 2.13

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення суми податкового зобов'язання з ПДВ за березень 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна»

Покупець	Дані податкової накладної		Сума ПДВ за даними видаткових накладних на постачання	Сума ПДВ за даними виписок банку	Сума ПДВ, підтверджена аудитором	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
Неплатник	№1 від 16.03.2022 р.	16104,12	16104,12	0,00	16104,12	0,00
Неплатник	№2 від 29.03.2022 р.	3019,56	3019,56	0,00	3019,56	0,00
Разом		19123,68	19123,68	0,00	19123,68	

Загальна сума підтвердженого аудитором податкового зобов'язання з ПДВ за березень 2022 р. склала 19123,68 грн., що відповідає даним Податкової декларації з ПДВ ТОВ «Спешелті Україна».

Наступним етапом аудиту податкового зобов'язання з ПДВ є перевірка повноти та своєчасності реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних. На цьому етапі перевірки аудитор має враховувати те, що ПКУ визначено граничні терміни реєстрації податкових накладних у

ЄРПН. При цьому, на період дії в Україні воєнного стану такі строки подовжено. Для зручності перевірки інформація про строки реєстрації податкових накладних в ЄРПН згрупована нами у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Строки реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування)

Дата виписки податкової накладної (розрахунку коригування)	Терміни реєстрації в ЄРПН	Тимчасово, протягом дії воєнного стану та 6 місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано (починаючи з 16 січня 2023 року)
Для податкових накладних/розрахунків коригування, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця	до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені	до 5 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
Для податкових накладних/розрахунків коригування, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця	до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені	до 18 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
Для зведених податкових накладних, а також складених за операціями, визначеними п.198.5 ПКУ (розрахунків коригування до них), встановлені п. 201.10 ПКУ	протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені	

При цьому, аудитор має враховувати той факт, з 22.02.2022 р., коли всі державні реєстри України були закриті реєстрація податкових накладних була неможлива. Тому на період з 22.02.2022 р. по 01.07.2022 р. реєстрація податкових накладних не відбувалась. Тільки після відкриття державних реєстрів реєстрація податкових накладних із дотриманням термінів їх реєстрації була відновлена.

Отже, аудитор суцільним способом перевірить податкові накладні, що були виписані ТОВ «Спешелті Україна» у січні-березні 2022 р., для чого сформує відповідні робочі документи (таблиця 2.15, 2.16, 2.17).

Робочий документ аудитора з перевірки
повноти і своєчасності реєстрації в ЄРПН податкових накладних
за січень 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна»

Покупець	Дані податкової накладної		Фактична дата реєстрації (квитанції ДП)	Гранична дата реєстрації	Наявність порушення
	№ і дата	Сума з ПДВ, грн.			
ТОВ «БФІ Сервіс»	№1 від 11.01.2022 р.	20000,0	25.01.2022 р.	31.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№2 від 12.01.2022 р.	20000,0	26.01.2022 р.	31.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№3 від 13.01.2022 р.	20000,0	26.01.2022 р.	31.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№4 від 14.01.2022 р. (додаток М)	40000,0	26.01.2022 р.	31.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№5 від 17.01.2022 р.	40000,0	26.01.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№6 від 18.01.2022 р.	40000,0	01.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№7 від 19.01.2022 р.	40000,0	03.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№8 від 21.01.2022 р. (додаток М1)	135000,0	03.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№9 від 24.01.2022 р.	20000,0	05.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№10 від 25.01.2022 р.	40000,0	05.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№11 від 26.01.2022 р.	40000,0	05.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№12 від 27.01.2022 р.	40000,0	05.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№13 від 21.01.2022 р.	20820,80	13.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№14 від 21.01.2022 р.	741,0	13.02.2022 р.	15.02.2022 р.	Відсутнє

Отже, усі податкові накладні, виписані ТОВ «Спешелті Україна» у січні 2022 р. зареєстровані у ЄРПН своєчасно. Аудитором порушень не виявлено.

Стосовно реєстрації податкових накладних після 24.02.2022 р., то усі платники ПДВ мали (за можливості – якщо підприємство не перебувало у зоні активних

Таблиця 2.16

Робочий документ аудитора з перевірки
повноти і своєчасності реєстрації в ЄРПН податкових накладних
за лютий 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна»

Покупець	Дані податкової накладної		Фактична дата реєстрації (квитанції ДП)	Гранична дата реєстрації	Наявність порушення
	№ і дата	Сума з ПДВ, грн.			
ТОВ «БФІ Сервіс»	№1 від 01.02.2022 р. (додаток М2)	40000,0	19.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№10 від 08.02.2022 р.	5500,0	19.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№11 від 09.02.2022 р.	40000,0	19.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
Неплатник	№12 від 09.02.2022 р.	2870,41	21.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№13 від 10.02.2022 р.	40000,0	22.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№14 від 14.02.2022 р.	40000,0	22.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№15 від 15.02.2022 р.	40000,0	22.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№16 від 16.02.2022 р.	20000,0	22.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№17 від 16.02.2022 р.	75018,72	22.06.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№2 від 02.02.2022 р.	40000,0	05.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№3 від 02.02.2022 р.	75000,0	05.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№4 від 03.02.2024 р.	40000,0	05.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№5 від 04.02.2022 р.	40000,0	05.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Промтексіс»	№6 від 04.02.2022 р. (додаток М3)	150000,0	06.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Компанія «Фуд Пак»	№7 від 04.02.2022 р.	1459464,49	06.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «БФІ Сервіс»	№8 від 08.02.2022 р.	40000,0	06.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Промтексіс»	№9 від 08.02.2022 р.	356473,60	10.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє

Отже, як вказують дані таблиці 2.16, ТОВ «Спешелті Україна» після відновлення процедури реєстрації податкових накладних в ЄРПН, вчасно зареєструвало усі податкові накладні за лютий 2022 р.

Робочий документ аудитора з перевірки
повноти і своєчасності реєстрації в ЄРПН податкових накладних
за березень 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна»

Покупець	Дані податкової накладної		Фактична дата реєстрації (квитанції ДП)	Гранична дата реєстрації	Наявність порушення
	№ і дата	Сума з ПДВ, грн.			
Неплатник	№1 від 16.03.2022 р. (додаток М4)	96624,72	10.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє
Неплатник	№2 від 29.03.2022 р.	18117,36	10.07.2022 р.	15.07.2022 р.	Відсутнє

Отже, податкові накладні, виписані досліджуваним підприємством, були зареєстровані вчасно і у повній мірі.

Також аудитор має враховувати той факт, що підприємство може зареєструвати податкові накладні у межах, так званого, реєстраційного ліміту.

Наступним етапом аудиту податкового зобов'язання з ПДВ є перевірка методичних аспектів його відображення у синтетичному обліку досліджуваного підприємства. Для цього вивчено Аналіз субконто за січень-березень 2022 р. (додаток Н, Н1, Н2).

Так, аудитором встановлено, що для обліку податку на додану вартість, ТОВ «Спешелті Україна» використовує такі бухгалтерського обліку:

- ✓ 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»;
- ✓ 6431 «Податкове зобов'язання».

Аудитором було проаналізовано окремі господарські операції та досліджено порядок відображення їх на рахунках та регістрах синтетичного обліку.

Так, на підставі договору, укладеного між ТОВ «Спешелті Україна» та ТОВ «БФІ Сервіс» 14.01.2022 р. на поточний рахунок ТОВ «Спешелті Україна» надійшла передоплата від покупця за товар «Кава зелена

натуральна у зернах, несмажена, сорту Арабіка» на суму 40000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 6666,67 грн. Від цього ж покупця 21.01.2022 р. надійшла передоплата за такий же вид товару на суму 135 000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 22500,0 грн. Відвантаження в рахунок даних авансів на суму 175000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 29166,67 грн. відбулось 23.01.2022 р., підтвердженням чому слугує видаткова накладна №16 від 23.01.2022 р. на зазначену суму. На виконання вимог ПКУ, ТОВ «Спешелті Україна» на суму передоплат, за «правилом першої події» формує податкове зобов'язання з ПДВ та виписує:

- ✓ податкову накладну №4 від 14.01.2022 р. на суму 40000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 6666,67 грн. (додаток М);
- ✓ податкову накладну №8 від 21.01.2022 р. на суму 135000,0 грн., у т.ч. ПДВ (додаток М1).

В обліку ТОВ «Спешелті Україна» зазначена господарська операція відображена бухгалтерськими проведеннями, представленими у таблиці 2.18.

Таблиця 2.18

**Відображення в обліку ТОВ «Спешелті Україна»
податкового зобов'язання з ПДВ від господарської операції
з контрагентом ТОВ «БФІ Сервіс» у січні 2022 р.**

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
14.01.2022	Надходження передоплати від ТОВ «БФІ Сервіс» (виписка банку)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	40000,0
14.01.2022	Податкове зобов'язання з ПДВ від суми передоплати (додаток М)	6431 «Податкове зобов'язання»	6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	6666,67
21.01.2022	Надходження передоплати від ТОВ «БФІ Сервіс» (виписка банку)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	135000,0
21.01.2022	Податкове зобов'язання з ПДВ від суми передоплати (додаток М1)	6431 «Податкове зобов'язання»	6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	22500,00

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
23.01.2022	Відвантаження кави покупцю	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками»	702 «Доход від реалізації товарів»	175000,0
23.01.2022	Зменшення доходу на суму ПДВ	702 «Доход від реалізації товарів»	6431 «Податкове зобов'язання»	29166,67
23.01.2022	Закриття заборгованості	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками»	175000,0

Перевірці підлягали також інші операції ТОВ «Спешелті Україна» січня 2022 р., за якими першою подією було надходження передоплати від покупця. У результаті такої перевірки, аудитор доходить висновку, що всі операції ТОВ «Спешелті Україна» проводило в обліку правильно.

У випадку, коли першою подією було відвантаження товару, досліджуване підприємство відображало в обліку податкове зобов'язання з ПДВ без застосування рахунку 6431 «Податкове зобов'язання». Так, аудитором з'ясовано, що 16.03.2022 р. підприємством було реалізовано каву зелену різних сортів на загальну суму 96624,72 грн., у т.ч. ПДВ – 16104,12 грн. (видаткова накладна №10 від 16.03.2022 р.). Оплата за даний товар відбулась 21.03.2022 р. (виписка банку). В обліку досліджуване підприємство відобразило дану господарські операцію бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

Відображення в обліку ТОВ «Спешелті Україна»
податкового зобов'язання з ПДВ від господарської операції
з неплатником ПДВ у березні 2022 р.

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
16.03.2022	Відвантажено каву неплатнику ПДВ	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками»	702 «Доход від реалізації товарів»	96624,72

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
16.03.2022	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (додаток М4)	702 «Доход від реалізації товарів»	6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	16104,12
21.03.2022	Надходження оплати від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками»	96624,72

Отже, аудитор доходить висновку, що ТОВ «Спешелті Україна», правильно відображало в обліку податкове зобов'язання з ПДВ, коли першою подією було відвантаження товару. Використовуючи дані Аналізу субконто за місяці, що підлягали перевірці, аудитор здійснить співставлення кредитового обороту за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість» (додаток Н, Н1, Н2) та даними Податкової декларації з ПДВ (додаток К, К1, К2). Дані такого співставлення аудитор згрупував у таблиці 2.20.

Таблиця 2.20

Робочий документ аудитора зі співставлення даних синтетичного обліку з даними Податкової декларації з ПДВ у частині податкового зобов'язання за січень-березень 2022 р.

Податковий період	Кредитовий оборот за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	Дані рядка 9 колонки Б Податкової декларації з ПДВ	Відхилення (без урахування заокруглень)
Січень 2022 р.	86787,67	86788	0
Лютий 2022 р.	417387,90	417388	0
Березень 2022 р.	19123,68	19124	0

Враховуючи те, що Податкова декларація з ПДВ заповнюється у гривнях, то з урахуванням правил арифметичного округлення, аудитором порушень не виявлено.

Отже, аудитор підтверджує суму податкового зобов'язання з ПДВ, відображеного у Податковій декларації за січень 2022 р. у сумі 86788 грн., за лютий 2022 р. – 417388 грн., за березень 2022 р. – 19124 грн.

2.3. Виконання завдань з аудиту податкового кредиту з податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві

Податковий зобов'язання ТОВ «Спешелті Україна» формує за однією з двох подій, що сталась раніше: або дата списання коштів з рахунку в оплату товарів, або дата отримання платником податку товару. При цьому обов'язковою умовою для віднесення суми ПДВ до податкового кредиту, є наявність реєстрації отриманої від контрагента податкової накладної в ЄРПН.

Шляхом отримання витягів з ЄРПН підприємство формує дані про податкові накладні, що слугуватимуть підставою для обчислення величини податкового кредиту за відповідний податковий період.

Аудитор перевіряв правильність формування податкового кредиту з ПДВ за січень-березень 2022 р. суцільним способом.

Аудитором було здійснено співставлення даних Податкової декларації з податку на додану вартість (додаток К., К1, К2) та Реєстру виданих та отриманих податкових накладних (додаток Л., Л1, Л2) за період, що підлягав перевірці. Дані про та співставлення наведено у таблиці 2.21.

Таблиця 2.21

Робочий документ аудитора
з перевірки відповідності даних звітності реєстрам аналітичного обліку
за січень-березень 2022 р. в ТОВ «Спешелті Україна»

Місяць	Податкова декларація з податку на додану вартість		Реєстр виданих та отриманих податкових накладних		Відхилення (без урахування заокруглень)
	Обсяг придбання, грн.	Дозволений податковий кредит, грн.	Обсяг постачання, грн.	Сума ПДВ, грн.	
Січень 2022 р.	94185	18837	94184,87	18836,97	0,00
Лютий	16936	3387	0	0	3387

Місяць	Податкова декларація з податку на додану вартість		Реєстр виданих та отриманих податкових накладних		Відхилення (без урахування)
2022 р.	3828404	765681			765681
Березень 2022 р.	21792	4358	0	0	4358

Як видно з даних таблиці 2.21, аудитором виявлено відхилення між даними Податкової декларації з ПДВ за лютий та січень 2022 р. та Реєстром отриманих та виданих податкових накладних. На перший погляд дана невідповідність вказує на порушення у порядку формування податкового кредиту з ПДВ, тобто його формування без належним чином зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних. Проте, зазначені господарські операції відбувались у лютому та березні 2022 р., коли діяли особливі умови щодо формування податкового кредиту.

Саме у період з лютого по травень 2022 р. у підприємств зберігалось право на формування податкового кредиту без зареєстрованих податкових накладних. У зазначені податкові періоди законодавством було дозволено формувати податковий кредит з ПДВ на підставі первинних прибуткових (розрахункових) документів, отриманих платником ПДВ у результаті операцій з придбання товарів (послуг) від платника ПДВ, у якого була відсутня можливість своєчасно здійснити реєстрацію податкових накладних, та якщо за такими операціями будуть складені податкові накладні та зареєстровані в ЄРПН протягом 60 календарних днів з першого місяця, наступного за місяцем відновлення такої можливості, або протягом шести місяців після скасування воєнного стану в Україні. Отже, усі податкові накладні, що засвідчувати потенційну можливість на його формування, були контрагентами зареєстровані у визначені законодавством строки.

Саме тому, у лютому та березні 2022 р. у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних ТОВ «Спешелті Україна» відсутні податкові накладні, оскільки воно формувало податковий кредит на підставі прибуткових накладних, митних декларацій, платіжних інструкцій тощо.

Аудитором було перевірено наявність таких документів, інформація про що згрупована у робочих документах, представлених у таблицях 2.22, 2.23, 2.24.

Таблиця 2.22

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення дати формування податкового кредиту з ПДВ за січень 2022 р.
в ТОВ «Спешелті Україна»

Постачальник	Податкова накладна	Дата оприбуткування товару (послуг)	Дата перерахування коштів	Дата виникнення ПК згідно ПКУ	Наявність порушення
ПрАТ «ІЗТ»	№270 від 31.01.2022 р.	-	31.01.2022 р.	31.01.2022 р.	Відсутнє
ПрАТ «ІЗТ»	№269 від 31.01.2022 р.	-	31.01.2022 р.	31.01.2022 р.	Відсутнє
ПрАТ «ІЗТ»	№240 від 25.01.2022 р.	25.01.2022 р.	30.01.2022 р.	25.01.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Техінвесттрейд»	№2 від 21.01.2022 р.	21.01.2022 р.	22.01.2022 р.	21.01.2022 р.	Відсутнє

Отже, при перевірці правильності визначення дати формування податкового кредиту з ПДВ за січень 2022 . в «Спешелті Україна» аудитором порушень не виявлено.

Таблиця 2.23

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення дати формування податкового кредиту з ПДВ за лютий 2022 р.
в ТОВ «Спешелті Україна»

Постачальник	Податкова накладна	Дата оприбуткування товару (послуг)	Дата перерахування коштів	Дата виникнення ПК згідно ПКУ	Наявність порушення
ТОВ «Експоцентр Одеса»	-	15.02.2022 р.	10.02.2022 р.	10.02.2022 р.	Відсутнє
ТОВ «Техінвесттрейд»	-	03.02.2022 р.	-	03.02.2022 р.	Відсутнє
ПрАТ «ІЗТ»	-	17.02.2022 р.	-	17.02.2022 р.	Відсутнє
Дройба Бурунді (Африка)	Митна декларація		04.04.2022 р.		

Таблиця 2.24

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення дати формування податкового кредиту з ПДВ за березень 2022 р.
в ТОВ «Спешелті Україна»

Постачальник	Податкова накладна	Дата оприбуткування товару (послуг)	Дата перерахування коштів	Дата виникнення ПК згідно ПКУ	Наявність порушення
ТОВ «Експоцентр Одеса»	-	10.03.2022 р.	10.03.2022 р.	10.03.2022 р.	Відсутнє

Наступним етапом аудиту податкового кредиту з ПДВ є перевірка правильності визначення суми ПДВ, що підлягає включенню до його складу.

Для цього аудитором перевіряються дані прибуткових та розрахункових документів. Робочий документ аудитора, сформований під час такої перевірки наведено у таблиці 2.25.

Таблиця 2.25

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення суми податкового кредиту з ПДВ за січень-березень 2022 р.
в ТОВ «Спешелті Україна»

Постачальник	Дані податкової накладної (митної декларації)		Сума ПДВ за даними прибуткових накладних	Сума ПДВ за даними платіжних інструкцій	Сума ПДВ, підтверджене на аудитором	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
Січень 2022 р.						
ПрАТ «ІЗТ»	№270 від 31.01.2022 р.	1666,67	1666,67	1666,67	1666,67	0,00
ПрАТ «ІЗТ»	№269 від 31.01.2022 р.	1833,33	1833,33	1833,33	1833,33	0,00
ПрАТ «ІЗТ»	№240 від 25.01.2022 р.	12032,41	12032,41	12032,41	12032,41	0,00
ТОВ «Техінвесттрейд»	№2 від 21.01.2022 р.	3304,56	3304,56	3304,56	3304,56	0,00
Разом за січень 2022 р.		18836,97	18836,97	18836,97	18836,97	0,00
Лютий 2022 р.						
ТОВ «Експоцентр Одеса»	-	-	1650,87	1650,87	1650,87	0,00
ТОВ «Техінвесттрейд»	-	-	1250,40	1250,40	1250,40	0,00

Постачальник	Дані податкової накладної (митної декларації)		Сума ПДВ за даними прибуткових накладних	Сума ПДВ за даними платіжних інструкцій	Сума ПДВ, підтверджене на аудитором	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
ПрАТ «ІЗТ»	-	-	485,73	485,73	485,73	0,00
Дройба Бурунді (Африка)	МД №1312	765680,85	-	765680,85	765680,85	0,00
Разом за лютий 2022 р.		765680,85	3387,00	769067,85	769067,85	0,00
Березень 2022 р.						
ТОВ «Експоцентр Одеса»	-	-	4358,11	4358,11	4358,11	0,00
Разом за березень 2022 р.		0,0	4358,11	4358,11	4358,11	0,00

За лютий та березень 2022 р. аудитор перевіряв наявність усіх прибуткових документів, що підтвердило правильність формування податкового кредиту з ПДВ за дані податкові періоди з урахуванням особливих умов дії воєнного стану. Отже, як видно з даних таблиці 2.25, порушень у визначенні суми ПДВ, що підлягає включенню до складу податкового кредиту аудитором не виявлено.

На окремий аналіз потребує господарська операція з імпорту товару з Бурунді (Африка), адже сума ПДВ розміром 765680,85 грн., сплаченого на митниці включена до складу податкового кредиту лютого 2022 р. Так, на підставі укладеного зовнішньоекономічного контракту, укладеного між ТОВ «Спешелті Україна» та Droujba-Burundi SRL, останній зобов'язується поставити ТОВ «Спешелті Україна» визначені позиції товару. У таблиці 2.26 наведено дані митної декларації (додаток П), що підтверджує факт імпорту товарів.

Таблиця 2.26

Фрагмент митної декларації щодо імпорту товарів
ТОВ «Спешелті Україна» у лютому 2022 р.

Тип декларації	ІМ 40 ДЕ
Довідковий номер	10398
Митний орган відправлення /експорту/призначення	UA500080/2022/001312
Одержувач	ТОВ «Спешелті Україна»
Відправник	LTD Droujba-Burundi SRL

Декларант/Представник	ПрАТ «Іллічівськзовніштранс»	
Країна реєстрації активного транспортного засобу на кордоні	Julius-S	
Митний орган виїзду	Одеська митниця	
Загальна вартість у USD	125236,75	
Курс валюти	28,3876	
Ціна товару у гривні	3828404,25	
Дані про товар, що імпортується		
Вантажні місця та опис товару		
Найменування товару	Кількість місць, мішки	Маса одного місця, кг
Кава зелена в зернах, несмажена для харчової промисловості, з кофеїном Green coffee Arabica (Burundi) (Lot 2101)	33	6
Кава зелена в зернах, несмажена для харчової промисловості, з кофеїном Green coffee Arabica (Burundi) (Lot 2101)	1	18
Кава зелена в зернах, несмажена для харчової промисловості, з кофеїном Green coffee Arabica beans FW15 (Burundi) (Lot 2102)	8	60
Кава зелена в зернах, несмажена для харчової промисловості, з кофеїном Green coffee Arabica beans FW15 (Lot 2103)	28	60
Кава зелена в зернах, несмажена для харчової промисловості, з кофеїном Green coffee Arabica beans FW15 (Lot 2105)	50	60
Рік збору урожаю	2021	
Термін придатності	24 місяці	
Основа нарахування (20%)	3828404,25	
Нарахування платежів	765680,85	
Відмітка ПМК 387/500 03.02.2022 ОНП 387/500 03.02.2022	Орешкова І.В.	

Отже, аналізуючи дані митної декларації, аудитор підтверджує правильність її складання. Сума, що підлягає сплаті брокеру до митного оформлення товару обчислюється з урахуванням курсу іноземної валюти до гривні на дату оформлення митної декларації, тобто на 03 лютого 2022 р. Усі платежі й збори, що їх має сплати брокер на митниці перераховуються до митного оформлення товару.

Сума у розмірі 765681 грн. знаходить своє відображення рядку 11.1 «Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи з основною ставкою» Податкової декларації з ПДВ за лютий 2022 р.

Отже, сума податкового кредиту у частині імпортного ПДВ у лютому 2022 р. аудитором підтверджена.

Наступним етапом аудиту податкового кредиту з ПДВ є перевірка правильності його відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Для обліку податкового кредиту досліджуване підприємство застосовує такі рахунки бухгалтерського обліку:

- ✓ 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»;
- ✓ 6442 «Податковий кредит».

Аудитор здійснив таку перевірку вибіркоким шляхом. Так, ТОВ «Спешелті Україна» отримало послуги від ПрАТ «ІЗТ» із розмитнення товарів 25.01.2022 р., а саме: послуги з організації перевалки вантажу і оформлення, експедирування в порт «Південний», виготовлення ВМД ІМ-40 ЕЕ, складання акту СТЗ, формування палето-місць, зважування у порту, послуги державної лабораторії на загальну суму 72194,48 грн., у т.ч. ПДВ – 12032,41 грн. (акт №240 від 25.01.2022 р.). При цьому, ПрАТ «ІЗТ» виписує на суму наданих послуг податкову накладну №240 від 25.01.2022 р. на суму 72194,48 грн., у т.ч. ПДВ – 12032,41 грн. (додаток Р). На підставі даних Витягу з Єдиного реєстру податкових накладних №32107 від 31.01.2022 р. аудитором з'ясовано, що дана податкова накладна зареєстрована в ЄРПН належним чином та у визначені строки. ТОВ «Спешелті Україна» дану операцію відобразило в обліку бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.27.

Таблиця 2.27

Відображення в обліку ТОВ «Спешелті Україна»
податкового кредиту з ПДВ від господарської операції
з ПрАТ «ІЗТ» у січні 2022 р.

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
25.01.2022	Отримано послуги з митного оформлення імпорту товарів	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	60162,07

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
25.01.2022	Відображено ПДВ у вартості сплачених послуг	6442 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	12032,41
31.01.2022	Включено суму ПДВ до складу податкового кредиту (додаток Р)	6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит»	12032,41

Слід підкреслити, що всі витрати, пов'язані з митним оформленням товарів на митній території України включаються до складу їх первісної вартості. При цьому, витрати, пов'язані з митним оформленням товарів до перетину ними митного кордону України включаються до митної вартості таких товарів, а сума імпортного ПДВ визначається саме від останньої. Отже, за даною операцією порушень у порядку її відображення в обліку підприємства не виявлено.

31.01.2022 р. ПрАТ «ІТЗ» було надано послуги ТОВ «Спешелті Україна» з доставки з м. Чорноморськ до м. Кропивницький товарів автомобільним транспортом на суму 11000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 1833,33 грн. ПрАТ «ІТЗ» виписує на зазначену суму податкову накладну №269 від 31.01.2022 р. (додаток Р1), яка належним чином та у визначені законодавством строки зареєстрована в ЄРПН. ТОВ «Спешелті Україна» дану операцію відобразило в обліку бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.28.

Таблиця 2.28

Відображення в обліку ТОВ «Спешелті Україна»
податкового кредиту з ПДВ від господарської операції
з ПрАТ «ІТЗ» у січні 2022 р.

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
31.01.2022	Отримано послуги з митного оформлення імпорту товарів	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	9166,67

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
31.01.2022	Відображено ПДВ у вартості сплачених послуг	6442 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	1833,33
02.02.2022	Включено суму ПДВ до складу податкового кредиту (додаток Р1)	6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит»	1833,33

Також перевірі підлягав порядок відображення в обліку податкового кредиту за такими податковими накладними:

- ✓ №7 від 10.02.2022 р. на суму 2880,0 грн., у т.ч. ПДВ – 480,0 грн. (довідка цінової експертизи), виписана ТОВ «Експоцентр Одеса», в ЄРПН зареєстрована, в обліку відображена правильно (додаток Р2);
- ✓ №1 від 03.02.2022 р. на суму 20322,80 грн., у т.ч. ПДВ – 3387,15 грн. (кава натуральна в зернах смажена), виписана ТОВ «Техінвесттрейд» в ЄРПН зареєстрована, в обліку відображена правильно (додаток Р3);
- ✓ №3 від 24.03.2022 р. на суму 741,0 грн., у т.ч. ПДВ – 123,50 грн. (посередницькі послуги), виписана ТОВ «Техінвесттрейд» в ЄРПН зареєстрована, в обліку відображена правильно (додаток Р3).

Таким чином, аудитор вважає, що ТОВ «Спешелті Україна», правильно відображало в обліку податковий кредит з ПДВ. Використовуючи дані Аналізу субконто за місяці, що підлягали перевірці, аудитор співставляє дебетовий оборот за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість» (додаток Н, Н1, Н2) та даними Податкової декларації з ПДВ (додаток К, К1, К2). Дані такого співставлення згруповано у таблиці 2.29.

Таблиця 2.29

Робочий документ аудитора зі співставлення даних синтетичного обліку з даними Податкової декларації з ПДВ у частині формування податкового кредиту за січень-березень 2022 р.

Податковий період	Дебетовий оборот за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	Дані рядка 10.1 колонки Б Податкової декларації з ПДВ	Відхилення (без урахування заокруглень)
Січень 2022 р.	18836,97	18837	0
Лютий 2022 р.	3387,00	3387	0
	765680,85	765681	0
Березень 2022 р.	4358,40	4358	0

Враховуючи те, що Податкова декларація з ПДВ заповнюється у гривнях, то з урахуванням правил арифметичного округлення, аудитором порушень не виявлено.

Отже, аудитор підтверджує суму податкового кредиту з ПДВ, відображеного у Податковій декларації за січень 2022 р. у сумі 18837 грн., за лютий 2022 р. – 769068 грн., за березень 2022 р. – 4358 грн.

2.4. Аудит податкової звітності з податку на додану вартість та складання Аудиторського звіту

Крім підтвердження правильності формування сум податкового зобов'язання та податкового кредиту, перевірці аудитором також підлягає порядок формування залишку за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість», який у складі рахунку 641 «Розрахунки за податками і платежами» наводиться у рядку 1155 «Поточна дебіторська заборгованість» або у рядку 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». При цьому, аудитором з'ясовано, що вся заборгованості за розрахунками з бюджетом складається із заборгованості за ПДВ, оскільки за іншими видами податків підприємство не мало заборгованості на кінець 2022 р.

Для цього здійснимо порівняння даних, наведених в аналізі субконто за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість» (додаток Н, Н1, Н2) та дані Податкової декларації з ПДВ за відповідні місяці (додаток К, К1, К2). Для цього аудитором сформовано робочий документ, представлений у таблиці 2.30.

Таблиця 2.30

Робочий документ аудитора з підтвердження залишку за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість» в ТОВ «Спешелті Україна» за 2022 р у розрізі місяців

Податковий період	Дебетовий залишок за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»	Дані рядка 21 Податкової декларації з ПДВ	Відхилення
Січень	251762,63	251761	-1,63
Лютий	603442,73	603441	-1,73
Березень	588677,45	588675	-2,45
Квітень	485396,85	485421	24,15
Травень	460010,99	460011	0,01
Червень	333258,47	333261	2,53
Липень	277263,00	277261	-2,00
Серпень	289260,54	289261	0,46
Вересень	273788,96	273789	0,04
Жовтень	148998,75	149000	1,25
Листопад	148998,75	149000	1,25
Грудень	119690,65	119691	0,25
Дані рядка 1620 Балансу на 31.12.2022 р.	119,7	119,7	0,0

Зазначені відхилення пов'язані з округленнями, не мають суттєвого значення, а тому аудитором сума, визначена у рядку 1620 Балансу підтверджується у розмірі 119,7 тис.грн.

Також аудитором приділено увагу строкам подання звітності з ПДВ. Оскільки податковим періодом для ПДВ є календарний місяць, то звітність подається протягом 20 календарних днів, наступних за останнім днем звітного періоду. У таблиці 2.31 представлено результати перевірки своєчасності подання податкової звітності з ПДВ за 2022 р у розрізі місяців.

Таблиця 2.31

Робочий документ аудитора з перевірки своєчасності подання Податкової декларації з ПДВ за 2022 р. у розрізі податкових періодів

Податковий період	Фактичний строк подання	Граничний строк подання	Порушення
-------------------	-------------------------	-------------------------	-----------

Податковий період	Фактичний строк подання	Граничний строк подання	Порушення
Січень	18.02.2022	21.02.2022	Відсутнє
Лютий	15.03.2022	21.03.2022	Відсутнє
Березень	20.04.2022	20.04.2022	Відсутнє
Квітень	19.05.2022	20.05.2022	Відсутнє
Травень	14.06.2022	20.06.2022	Відсутнє
Червень	19.07.2022	20.07.2022	Відсутнє
Липень	13.08.2022	22.08.2022	Відсутнє
Серпень	19.09.2022	20.09.2022	Відсутнє
Вересень	18.10.2022	20.10.2022	Відсутнє
Жовтень	18.11.2022	21.11.2022	Відсутнє
Листопад	19.12.2022	20.12.2022	Відсутнє
Грудень	19.01.2023	20.01.2023	Відсутнє

Результати проведеної аудиторської перевірки розрахунків з бюджетом за ПДВ в ТОВ «Спешелті Україна» оформлені Аудиторським звітом, зміст якого наведено у додатку С. Структура складеного нами Аудиторського звіту відповідає вимогам Міжнародних стандартів аудиту.

Рівень суттєвості при проведенні аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість визначено у межах 4% від базового показника. Таким показником слугує валюта балансу. Оскільки аудиторська перевірка охоплювала 2022 р., для визначення рівня суттєвості валюту балансу станом на 31.12.2022 р., яка становила 5042,4 тис.грн. Відповідно межа суттєвості визначена на рівні 201,7 тис.грн., тобто викривлення фінансової звітності на суму більше 201,7 тис.грн. розглядається як суттєве.

На думку аудитора, фінансова та податкова звітність у частині розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість достовірно, в усіх суттєвих аспектах відображає реальний фінансовий стан ТОВ «Спешелті Україна» 31.12.2022 р. Вона складена у відповідності до визначеної концептуальної основи фінансової звітності та відповідає Національним положення (стандартам) бухгалтерського обліку, Податкового кодексу України та чинного законодавства України.

Проте, аудитор не спостерігав за проведенням інвентаризації зобов'язань, оскільки її дата передувала укладанню договору про проведення аудиту, а обмежений термін проведення аудиту не дав можливості провести

її повторно. Зазначені обставини є такими, що підпадають під вимоги п. 7 МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора».

Тому, на думку аудитора, за винятком впливу визначених обставин, фінансова та податкова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах відображає реальний фінансовий стан ТОВ «Спешелті Україна» станом на 31.12.2022 р. Фінансова та податкова звітність у частині розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість складена у відповідності до визначеної концептуальної основи фінансової звітності та у цілому відповідає Національним положення (стандартам) бухгалтерського обліку, Податковому кодексу України та чинному законодавству України.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Товариство з обмеженою відповідальністю «Спешелті Україна» створене 30 квітня 2021 року (запис у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань №1009451070001000107). Місцезнаходження: 25006, Кіровоградська обл., місто Кропивницький, вул. Чміленка Віктора, будинок 86А. Код ЄДРПОУ: 44017563. Основним видом діяльності за КВЕД є 46.37 Оптова торгівля кавою, чаєм, какао та прянощами. З 12.11.2021 р. ТОВ «Спешелті Україна» є платником податку на додану вартість.

Відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» ТОВ «Спешелті Україна» складає та подає до контролюючих органів Фінансову звітність мікропідприємства. Для обліку ТОВ «Спешелті Україна» використовує програму 1С:Управління торговим підприємством, а для складання та подання звітності до усіх контролюючих органів програму «МеДок».

Згідно із розробленою програмою, аудит розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість проводився за такими етапами: ознайомлення з підприємством як платником ПДВ; перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з ПДВ; перевірка правильності визначення

податкового кредиту з ПДВ; перевірка правильності формування та сплати «імпортного» ПДВ; перевірка правильності складання та подання до податкових органів Податкової декларації з ПДВ; перевірка повноти та своєчасності сплати ПДВ; перевірка відповідності даних податкової та фінансової звітності.

Аудитором досліджено, що визнання, облік та оцінка зобов'язань у частині розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість в ТОВ «Спешелті Україна» в усіх суттєвих аспектах відповідають вимогам НП(С)БО 11 «Зобов'язання». До складу зобов'язань ТОВ «Спешелті Україна» належить поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, яка становила: на 31.12.2022 р. – 119,7 тис.грн. Аудитором сума, визначена у рядку 1620 Балансу підтверджується у розмірі 119,7 тис.грн. Податкові декларації за 2022 рік у розрізі місяців складені правильно, подані до податкових органів своєчасно. Усі податкові накладні вчасно та у повному обсязі зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних. Не виявлено випадків включення до складу податкового кредиту сум ПДВ без зареєстрованих податкових накладних. Величина податкового зобов'язання та податкового кредиту визначена правильно. Сума залишку за рядком 21 Податкових декларації за ПДВ за відповідні податкові періоди 2022 року відповідає залишку за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість». Проведена зовнішньоекономічна операція у лютому 2022 року відповідає вимогам податкового та митного законодавства.

Аудитор не спостерігав за проведенням інвентаризації зобов'язань, оскільки її дата передувала укладанню договору про проведення аудиту, а обмежений термін проведення аудиту не дав можливості провести її повторно.

Тому, на думку аудитора, за винятком впливу визначених обставин, фінансова та податкова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах відображає реальний фінансовий стан ТОВ «Спешелті Україна» станом на 31.12.2022 р. Фінансова та податкова звітність у частині розрахунків з

бюджетом за податком на додану вартість складена у відповідності до визначеної концептуальної основи фінансової звітності та у цілому відповідає Національним положення (стандартам) бухгалтерського обліку, Податковому кодексу України та чинному законодавству України.

РОЗДІЛ 3
ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ
ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ
З АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ
ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Проблеми нарахування та сплати ПДВ, що впливають на аудит його розрахунків із бюджетом

Нарахування та сплата ПДВ можуть супроводжуватись різними проблемами, які ускладнюють податкові операції підприємств-замовників аудиту та створюють ризики можливих порушень податкового законодавства (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Основні проблеми нарахування та сплата ПДВ

Проблема	Характеристика
Складність законодавства	Податкове законодавство, включаючи норми щодо ПДВ, часто змінюється, що створює труднощі в своєчасному оновленні знань і методик
	Складні положення можуть бути інтерпретовані по-різному, що призводить до невизначеності та можливих помилок
Технічні проблеми	Відсутність сучасних програмних рішень для автоматизації нарахування та обліку ПДВ може призводити до помилок і неточностей
	Загрози кібербезпеки можуть вплинути на захист даних, що стосуються податкових операцій
Відсутність або недоліки системи внутрішнього контролю	Відсутність або недостатня ефективність систем внутрішнього контролю можуть призвести до неправильного нарахування та сплати ПДВ
	Помилки в обробці рахунків-фактур, податкових накладних та інших первинних документів можуть спотворювати розрахунки ПДВ.
Виявлення і запобігання шахрайству	Підприємства-замовники аудиту можуть використовувати складні схеми для ухилення від сплати ПДВ, які важко виявити
	Використання фіктивних підприємств або операцій для зменшення податкового навантаження
Помилки у фінансовій звітності	Помилки у розрахунках сум податку через неправильне застосування ставок або податкових пільг
	Недоліки у відображенні сум ПДВ у фінансовій звітності та податкових деклараціях
Проблеми з податковими органами	Часті перевірки та податкові спори з органами ДПС та іншими контролюючими органами можуть створювати додаткові витрати і вимагати значних ресурсів
	Неправильне нарахування або несвоєчасна сплата ПДВ може призвести

Проблема	Характеристика
	до штрафних санкцій і додаткових фінансових втрат
Обмеженість кваліфікації та ресурсів	Відсутність необхідних знань і досвіду у співробітників, які відповідають за облік ПДВ
	Обмеженість ресурсів для здійснення комплексного обліку та контролю за правильністю нарахування ПДВ

Ефективне нарахування та сплата ПДВ є критично важливими для підприємств-замовників аудиту, адже помилки або порушення можуть призвести до значних фінансових втрат і юридичних наслідків. Використання сучасних технологій, посилення внутрішнього контролю, постійне навчання персоналу та ефективна співпраця з податковими органами допоможуть подолати існуючі проблеми і забезпечити ведення розрахунків із бюджетом за ПДВ відповідно до вимог законодавства.

Питання блокування податкових накладних є проблемою, що суттєво впливає на розвиток бізнесу, адже держава створила фактично штучні умови щодо перевірки будь-якої господарської операції. Наразі з упевненістю можна стверджувати, що кожен платник ПДВ в Україні хоча б раз стикався із блокуванням реєстрації податкової накладної й розуміє до яких проблем і незручностей це призводить у господарській діяльності підприємства. Незважаючи, що автоматизована система моніторингу податкових ризиків при реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування націлена на боротьбу із використанням ПДВ-схем не доброчесними суб'єктами підприємництва, під блокування доволі часто потрапляють також і сумлінні платники ПДВ.

Блокування податкових накладних відбувається при проходженні автоматизованого моніторингу, котрий відбувається згідно порядку визначеному у Постанові КМУ «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [91]. Процес прийняття рішення про зупинення реєстрації (блокування) податкових накладних здійснюється за допомогою системи, що використовує автоматизовані механізми задля

виявлення підозрілих операцій (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

**Основні етапи процесу
зупинення реєстрації (блокування) податкових накладних**

Етап	Характеристика
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» [44]
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, податкова накладна під час моніторингу 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» [106].

Зазвичай реєстрація податкової накладної 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» [106].

Особливої уваги заслуговує операція з відмови в реєстрації податкової накладної з причини включення платника ПДВ до переліку ризикових, адже

таке включення не звільняє його від обов'язку щодо направлення на реєстрацію податкових накладних, проте є підставою для їх безумовного блокування.

Якщо реєстрація податкової накладної була зупинена необхідно ретельно підготуватись до подання відповідного Повідомлення на розблокування податкової накладної. Якість підготовки Повідомлення на пряму впливає на результат його розгляду. До Повідомлення слід надати письмові пояснення та чіткий перелік документів визначений у Наказі Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [93]. 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» [106].

Пояснення до Повідомлення повинні бути ретельно підготовлені та мають повністю розкривати зміст і суть здійснених господарських операцій із чітким розкриттям ділової мети операції, а також поясненнями причинно-наслідкового зв'язку між отриманням прибутку та вчиненою угодою. Так, належні й якісні пояснення можуть складатись з трьох умовних розділів:

- ✓ перший – загальна інформація про суб'єкт господарювання, описання видів діяльності і вчинених угод; наявність матеріально-технічної бази

- і трудових ресурсів;
- ✓ другий – детальне розкриття тієї господарська операція, що була підставою для складання відповідної податкової накладної;
- ✓ третій – може стосуватись сталості вчинених господарських операцій та позитивної історії платника.

Особливу уваги необхідно звертати на дотримання встановлених строків, адже письмові пояснення та перелічені документи можуть подаватись до контролюючих органів 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» [118].

Превентивним способом вирішення проблем пов'язаних із зупиненням реєстрації податкових накладних є механізм подання платником 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» [118].

Додатково знизити ризик зупинення реєстрації податкових накладних підприємство-замовник аудиту може шляхом формування власної позитивної податкової історії. Цього можна досягти наявністю належної матеріально-технічної бази, необхідної кількості працівників із заробітною платою вище мінімальної, шляхом дотримання середньогалузевого податкового навантаження тощо.

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

- ✓ накладення штрафних санкцій за порушення строків реєстрації податкових накладних / розрахунків-коригування в ЄРПН 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» [44];
- ✓ деякі договори з контрагентами передбачають штрафні санкції, які постачальник повинен сплатити на користь покупця у разі блокування реєстрації чи несвоечасної реєстрації податкових накладних / розрахунків-коригування. Тобто покупець отримує право додаткового стягнення штрафних санкцій із постачальника;
- ✓ невжиття заходів із «розблокування» податкових накладних / розрахунків-коригування може бути підставою для віднесення платника податків до категорії ризикових. Це, в свою чергу, матиме два негативні наслідки: «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, який міг би спрямовуватись на розвиток бізнесу;
- ✓ значні втрати часу для бізнесу, що витрачається на вирішення спірних питань і судові позови про скасування рішень органів ДПС і, як наслідок, - перенавантаження судової системи.

Окремо слід виділити такий негативний наслідок, «який 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» [44].

Наявність проблем у механізмі нарахування, сплати та адміністрування ПДВ ще більше обґрунтовує необхідність проведення аудит порядку здійснення розрахунків із бюджетом за цим податком.

Подопригора 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» [83, с. 121]. ПДВ – це складний податок із багатьма винятками, виключеннями та особливими правилами, що може ускладнити аудиторську перевірку і вимагати глибоких знань податкового законодавства у суб'єктів аудиторської діяльності.

На великих підприємствах обсяг операцій, що пов'язані з ПДВ, може бути дуже великим, що ускладнює процес аудиту та вимагає більше часу й ресурсів. Облік ПДВ може бути складним через різноманітність операцій та складність розподілу податкових зобов'язань між різними видами продукції та послуг. Великі обсяги даних і складність операцій можуть потребувати 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 спеціалізованих знань і досвіду для їх вирішення. Отже, аудит податку на додану вартість є складним процесом, а його проведення стикається з низкою проблем (таблиця 3.3).

**Основні проблеми, які можуть виникати
при здійсненні завдань з аудиту ПДВ**

Проблема	Характеристика
Складність законодавства	Часті зміни в податковому законодавстві створюють труднощі у підтриманні актуальності знань аудиторів і методик аудиту
	Складні податкові норми можуть мати 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 даних, що використовуються для аудиту
Помилки у фінансовій звітності	Неправильне застосування ставок ПДВ, неврахування податкових пільг або невірне відображення операцій у фінансовій звітності
	Часті коригування бухгалтерських записів можуть ускладнювати відстеження правильності нарахування ПДВ
Виявлення шахрайства	Шахраї використовують складні схеми для ухилення від сплати ПДВ, які важко виявити традиційними методами
	Аудиторам може не вистачати ресурсів або часу для проведення детального дослідження підозрілих операцій
Недостатня кваліфікація аудиторів	Аудиторам може не вистачати спеціалізованих знань або досвіду в сфері нарахування і сплати ПДВ
	Відсутність постійного навчання та підвищення кваліфікації аудиторів
Неякісна система внутрішнього контролю	Відсутність або слабкість внутрішніх контрольних систем щодо обліку ПДВ
	Проблеми з інтеграцією систем внутрішнього контролю та аудиту
Відповідність міжнародним стандартам	Різниця в податкових стандартах і вимогах між країнами може створювати труднощі для міжнародних компаній
	Важкість гармонізації національних податкових норм із міжнародними стандартами

Вирішення зазначених проблем дозволить підвищити якість й ефективність аудиту ПДВ, забезпечить відповідність діючої системи обліково-аналітичного забезпечення і податкових розрахунків вимогам законодавства та допоможе мінімізувати податкові ризики для підприємств-замовників аудиту.

3.2. Напрямки вдосконалення організації і методики аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

Для наближення України до членства у ЄС необхідно гармонізувати механізми обчислення і сплати ПДВ та оптимізувати адміністрування даного непрямого податку, як частини доданої вартості, що є 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» [21].

«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» [3, 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» [3, 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» [116, 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» [21].

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» [21].

З 2011 р. в Україні діє «Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою

службою України» [23], якою передбачено, що аудит податкової звітності – це «виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності» [23].

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» [71, 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» [2, 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» [3, 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» [20, 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» [19, 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» [31, 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» [43, с. 124-125]. З його трактуванням погоджуються і Петренко Н., Левченко О., Магнушевська Т. [71, с. 688].

Онищенко В. вважає, 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» [66, с. 15].

Чудак Л. наполягає, 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» [112].

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» [71, 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» [71, с. 688].

На організацію податкового аудиту впливає його вид:

- ✓ комплексний податковий аудит – це перевірка правильності складання розрахунків і декларацій за всіма податками, що сплачуються за рік;
- ✓ тематичний податковий аудит – це перевірка правильності складання розрахунків і декларацій за окремими видами податків (наприклад, ПДВ), що сплачуються за певний період;
- ✓ структурний податковий аудит, «сенса якого полягає в перевірці правильності складання декларацій і розрахунків за окремими видами податків, що сплачуються юридичною особою за місцем розташування його відокремлених підрозділів» [71, 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» [71, 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» [112], а також активізацію роз'яснювальної та

консультативної 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» [3, 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» [3, с. 10].

Шот А. й Платонова Ю. вважають, 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» [116, 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» [21], а також і від інших «зобов'язань», «інших оборотних активів», «дебіторської заборгованості» тощо саме у частині операцій купівлі-продажу активів, ліквідацією операцій, що призводять до нарахування т.з. «умовного» ПДВ, а також заміни пільг із ПДВ на інші стимули для суб'єктів господарювання.

Вдосконалення аудиту податку на додану вартість є важливим для забезпечення більш ефективного й точного процесу перевірки, зменшення ризиків і підвищення довіри до фінансової звітності підприємств-замовників (таблиця 3.4)

Таблиця 3.4

**Основні причини необхідності вдосконалення
аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ**

Причина	Характеристика
Зміни в законодавстві	Податкове законодавство змінюється перманентно, що вимагає постійного оновлення знань і підходів до аудиту
	Вдосконалення процедур аудиту допомагає своєчасно враховувати нові законодавчі вимоги та уникати помилок
Зростання складності бізнес-процесів	Сучасні бізнес-операції стають все більш складними і глобальними, що вимагає вдосконалених методик для їх аналізу
	Інтернаціоналізація бізнесу та операції з ПДВ у різних юрисдикціях ускладнюють аудит
Технологічний розвиток	Використання нових технологій та автоматизованих систем вимагає адаптації методик аудиту для перевірки електронних даних
	Впровадження технологій, таких як великі дані (Big Data) та аналітика, дозволяє покращити якість аудиту
Підвищення ризиків шахрайства та ухилення від оподаткування	Вдосконалені методики аудиту необхідні для виявлення та попередження схем ухилення від сплати ПДВ
	Шахрайство з ПДВ може мати значні фінансові наслідки для бюджету держави

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» [22, 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» [22, с. 8-9].

Електронний аудит наразі має широкі перспективи використання, зокрема:

- ✓ внутрішніми аудиторами у межах функціонування звичайного процесу внутрішнього аудиту;
- ✓ зовнішніми аудиторами, котрі проводять обов'язковий аудит фінансової звітності;
- ✓ бухгалтерами щодо перевірок правильності розрахунку податкових платежів та ведення окремих облікових процесів;
- ✓ топ-менеджментом у таких сферах діяльності, як фінанси і збут.

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» [22, с. 9].

Виходячи з авторських узагальнень проблем і причин необхідності вдосконалення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ, що наведені вище, основні напрямки вдосконалення аудиту ПДВ, що пропонуються нами, представлені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Напрямки вдосконалення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ

Напрямок	Характеристика
Автоматизація аудиторських процедур	Використання спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації збору, обробки та аналізу даних
	Впровадження систем штучного інтелекту для виявлення аномалій і ризиків у податкових розрахунках
Аналітика даних	Застосування попереджувальної (предикативної) аналітики для прогнозування можливих порушень і шахрайських схем
	Використання методів аналітики великих даних для виявлення трендів, аномалій і потенційних ризиків
Підвищення кваліфікації аудиторів	Постійне навчання та сертифікація аудиторів для забезпечення їх відповідності сучасним вимогам і технологіям
	Вдосконалення навичок аудиторів у сфері інформаційних технологій та аналізу даних
Поліпшення методик і стандартів аудиту	Постійне оновлення існуючих методик на основі кращих світових практик
	Розробка та впровадження нових методик і стандартів аудиту, що враховують сучасні вимоги і виклики
Взаємодія з податковими органами	Вдосконалення співпраці з податковими органами для обміну інформацією та координації дій
	Використання даних податкових органів для перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ
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

Вдосконалення аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є вкрай необхідним для забезпечення його відповідності сучасним вимогам і викликам. Це включає автоматизацію процедур, використання аналітики даних, підвищення кваліфікації аудиторів, вдосконалення методик і стандартів, а також покращення співпраці з податковими органами та інтеграцію з системами внутрішнього контролю підприємства-замовника аудиту. Реалізація зазначених заходів допоможе підвищити ефективність аудиту розрахунків за ПДВ, зменшити ризики та забезпечити точність і надійність фінансової звітності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Основними напрямками та перспективами розвитку у подоланні проблем виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ є: підвищення кваліфікації аудиторів, що передбачає постійне їх самовдосконалення і вивчення нових законодавчих вимог і технологій; автоматизація аудиторських процедур шляхом використання сучасного програмного забезпечення для автоматизації збору та аналізу даних, що покращує ефективність аудиту; покращення організації внутрішнього контролю через упровадження ефективних систем для зменшення ризиків помилок і шахрайства; використання методів аналітики великих даних для виявлення аномалій і ризиків у податкових розрахунках; розробка та впровадження чітких методик і стандартів аудиту, що враховують сучасні виклики й вимоги; зміцнення співпраці з податковими органами для поліпшення обміну інформацією та отримання від них необхідних даних.

ВИСНОВКИ

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який накладається на споживання товарів і послуг на кожному етапі їх виробництва і реалізації. ПДВ сплачується кінцевим споживачем, але нараховується і сплачується підприємствами, які виробляють, розподіляють і продають товари або послуги. ПДВ нараховується та сплачується на кожному етапі виробництва і продажу товарів або послуг з доданої вартості. Підприємства мають право на відшкодування сплаченого ПДВ за придбані товари або послуги, які використовуються для виробництва або надання інших товарів чи послуг, що дозволяє їм зменшувати свої податкові зобов'язання на суму ПДВ, що була сплачена постачальникам. Фактично, підприємства перераховують до бюджету різницю між нарахованим ПДВ (на продаж) і сплаченим ПДВ (на придбання), що вимагає ретельного контролю, у т.ч. і незалежного, здійснених розрахунків.

ПДВ забезпечує прозорість податкової системи, оскільки кожний етап виробництва та продажу включає детальну документацію, при цьому підприємства мають стимул до офіційного обліку своїх операцій, оскільки це дозволяє їм відшкодувати сплачений ПДВ. Проте, ПДВ може бути складним для адміністрування, особливо для малого бізнесу, через необхідність ведення детального обліку і звітності, а ПДВ-схеми можуть використовуватися для ухилення від сплати податків, наприклад, через фіктивні операції або фіктивні підприємства. Але, незважаючи на певні недоліки, ПДВ є важливим елементом податкової системи багатьох країн, оскільки забезпечує стабільні надходження до бюджету. Однак для ефективного функціонування системи ПДВ необхідно мати чіткі правила, дієві методи контролю та адміністрування, а також високу податкову дисципліну серед платників податків.

Аудит ПДВ є важливим елементом фінансового контролю підприємства, дає можливість оцінити ризики можливих порушень,

допомагає уникнути податкових санкцій і забезпечити відповідність оподаткування вимогам чинного законодавства.

Аудиторські перевірки розрахунків із бюджетом за ПДВ є надзвичайно необхідними для бізнесу, адже вони допомагають встановити правильність обліку та визначити, чи відповідає фінансова звітність і податкові декларації вимогам законодавства. Аудит ПДВ дозволяє виявити можливі ризики та помилки, які можуть призвести до податкових штрафів та інших негативних наслідків для підприємств-замовників. Також, аудит ПДВ може бути необхідний для підготовки до податкових перевірок або для підтвердження достовірності фінансової звітності для внутрішніх (власники, акціонери, працівники, топ-менеджмент) і зовнішніх (потенційні інвестори, контрагенти) користувачів.

Завдання з аудиту розрахунків із бюджетом за ПДВ доцільно здійснювати за такими організаційними етапами: підготовчий етап (огляд чинного податкового законодавства, що регулює розрахунки з ПДВ, включаючи Податковий кодекс України та інші нормативно-правові акти; аналіз попередньої фінансової звітності підприємства-замовника, попередніх аудиторських звітів, а також даних податкових органів щодо сплати ПДВ; розробка плану аудиту, включаючи визначення цілей, завдань, обсягів роботи та термінів проведення аудиту); основний етап (отримання та аналіз первинних документів, що стосуються операцій з ПДВ (рахунки-фактури, податкові накладні, договори, акти виконаних робіт, платіжні доручення тощо); перевірка розрахунків із нарахування та сплати ПДВ, перевірка правильності застосування ставок, податкових пільг і коригувань; перевірка правильності складання податкових декларацій з ПДВ, відповідність даних декларацій даним бухгалтерського обліку; виявлення можливих порушень податкового законодавства, ризиків ухилення від сплати ПДВ, помилок у нарахуванні та сплаті податку); заключний етап (складання аудиторського звіту; підготовка висновків і рекомендацій щодо усунення виявлених порушень і недоліків, оцінка ризиків і пропозиції щодо їх мінімізації;

представлення звіту керівництву підприємства, обговорення результатів аудиту та заходів для виправлення ситуації; спостереження за виконанням рекомендацій аудиторів та їх впровадженням у діяльність підприємства-замовника аудиту).

Методичними аспектами аудиту ПДВ є аналіз первинних документів шляхом ретельного їх аналізу для перевірки реальності та правомірності здійснених операцій, перевірка реєстрів і звітності через звірку даних податкових декларацій із даними бухгалтерського обліку та реєстрами податкових накладних, оцінка існуючої системи внутрішнього контролю та встановлення її ефективності у частині обліку та розрахунків із ПДВ, перевірка правильності облікових записів за допомогою відстеження записів у бухгалтерському обліку, що стосуються відповідності законодавству порядку нарахування та сплати ПДВ на підприємстві-замовнику аудиту.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Спешелті Україні» створене відповідно до законодавства України, є юридичною особою. Учасниками є: Курінний Григорій Васильович (25 000 грн. – 50%), Завалевський Андрій Олександрович (25 000 грн. – 50%). Підприємство перебуває на обліку в Кропивницькій ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (м. Кропивницький) та як платник податків, як платник єдиного соціального внеску. Зареєстроване у Державній службі статистики. Ідентифікаційний номер юридично особи: 44017563. Місцезнаходження ТОВ «Спешелті Україна»: 27300, Кіровоградська область, Кропивницький район, смт Олександрівка, вул. Незалежності України, будинок 125. Керівник ТОВ «Спешелті Україна» - Курінний Григорій Васильович. Основним видом економічної діяльності ТОВ «Спешелті Україна» є оптова торгівля кавою, чаєм, какао та прянощами.

ТОВ «Спешелті Україна» за 2020 р. мало чистого прибутку 1,6 тис.грн., у 2021 р. – 9,4 тис.грн., у 2022 р – 544,9 тис.грн.

Перед початком аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість проведено тестування системи обліку та внутрішнього контролю в

ТОВ «Спешелті Україна». На підставі нього розроблено програму аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в ТОВ «Спешелті Україна». Згідно розробленої програми аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість та відповідно до плану здійснено аудит даного об'єкту ТОВ «Спешелті Україна».

ТОВ «Спешелті Україна» є платником податку на додану вартість, підтвердженням чому є Витяг №2111234500354 з Реєстру платників податку на додану вартість. Індивідуальний податковий номер 440175611236. ТОВ «Спешелті Україна» має відкритий в органах Державного казначейства рахунок для електронного адміністрування ПДВ.

Податкове зобов'язання визначається ТОВ «Спешелті Україна» за однією з двох подій, що сталась раніше: або за датою відвантаження товарів (у випадку експорту – за датою оформлення митної декларації), або за датою зарахування коштів від покупця (замовника). Податковий кредит ТОВ «Спешелті Україна» формує за однією з двох подій, що сталась раніше: або дата списання коштів з рахунку в оплату товарів, або дата отримання платником податку товару. При цьому обов'язковою умовою для віднесення суми ПДВ до податкового кредиту, є наявність реєстрації отриманої від контрагента податкової накладної в ЄРПН.

Згідно із розробленою програмою, аудит розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість проводився за такими етапами: ознайомлення з підприємством як платником ПДВ; перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з ПДВ; перевірка правильності визначення податкового кредиту з ПДВ; перевірка правильності формування та сплати «імпортного» ПДВ; перевірка правильності складання та подання до податкових органів Податкової декларації з ПДВ; перевірка повноти та своєчасності сплати ПДВ; перевірка відповідності даних податкової та фінансової звітності.

Аудитором встановлено, що визнання, облік та оцінка зобов'язань у частині розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість в

ТОВ «Спешелті Україна» в усіх суттєвих аспектах відповідають вимогам НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

До складу зобов'язань ТОВ «Спешелті Україна» належить поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, яка становила: на 31.12.2022 р. – 119,7 тис.грн. Аудитором сума, визначена у рядку 1620 Балансу підтверджується у розмірі 119,7 тис.грн. Податкові декларації за 2022 рік у розрізі місяців складені правильно, подані до податкових органів своєчасно. Усі податкові накладні вчасно та у повному обсязі зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних. Не виявлено випадків включення до складу податкового кредиту сум ПДВ без зареєстрованих податкових накладних. Величина податкового зобов'язання та податкового кредиту визначена правильно. Сума залишку за рядком 21 Податкових декларації за ПДВ за відповідні податкові періоди 2022 року відповідає залишку за рахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість». Проведена зовнішньоекономічна операція у лютому 2022 року відповідає вимогам податкового та митного законодавства. Результати відображено в Аудиторському звіті.

Основними проблемами нарахування та сплати ПДВ, що можуть впливати на виконання завдань з аудиту розрахунків із бюджетом за цим податком є: зміни в законодавстві; різні інтерпретації законодавчих норм; недостатня автоматизація процесів обліку, сплати й адміністрування; проблеми пов'язані з ризиками кібербезпеки; неефективні системи внутрішнього контролю; неправильна обробка первинних документів і формування облікового забезпечення; існування складних схеми ухилення від сплати податків; наявність фіктивних операцій; неправильне нарахування й обчислення сум ПДВ; неналежне відображення розрахунків із бюджетом за ПДВ у звітності; фінансові санкції у вигляді штрафів і пені; часті податкові перевірки та судові спори; недостатня кваліфікація персоналу і брак ресурсів тощо.

Основним напрямками покращення розрахунків із бюджетом при

нарахуванні і сплаті ПДВ мають стати: регулярне навчання та підвищення кваліфікації, що передбачає постійне самовдосконалення персоналу для забезпечення їх компетентності у питаннях ПДВ і змін у законодавстві; автоматизація та впровадження сучасних ІТ-рішень із використанням спеціалізованого програмного забезпечення для діджиталізації процесів обліку та нарахування ПДВ; посилення ролі і значення внутрішнього контролю шляхом упровадження ефективних його систем і регулярних аудитів податкових операцій; співпраця з податковими органами через побудову ефективних взаємовідносин для зниження ризиків і вирішення спірних питань; проведення регулярних аудитів, як внутрішніх, так і зовнішніх для виявлення і виправлення помилок, а також для попередження шахрайства; аналітика та моніторинг податкових розрахунків із використанням аналітичних інструментів для виявлення аномалій і нетипових операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антонюк О.Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг : Дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Жит. держ. технол. ун-т, Житомир, 2019. URL: https://ztu.edu.ua/ua/science/files/autoreferat/aref_Antonyuk_OR.pdf (дата звернення: 08.04.2024)
2. 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.
3. 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.
4. Артюх О.В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація : Дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Одес. нац. економ. ун-т, Одеса, 2019. URL: <http://oneu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Avtoreferat-Artyuh-O.V..pdf> (дата звернення: 11.04.2024)
5. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. ; за заг. ред. О. Петрик; передм. Т. Єфименко. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 352 с.
6. Аудит: навчальний посібник / Укладач: Бержанір І.А. Умань: ВПЦ «Візаві», 2018. 230 с.
7. Аудит: підручник (в двох частинах) ; за ред. Грушко В.І. / Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. Київ: Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
8. Баранова А.О., Наумова Т.А., Кашперська А.І. Аудит : навчальний посібник. Х.: ХДУХТ, 2017. 246 с.
9. Білецька Г.М., Данилова О.М., Кармаліта М.В. Електронний аудит –

- сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження). К.: Алерта, 2018. 206 с.
10. Білецька Г.М., Ковтунович Н. Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 3. С. 107-110.
11. Білобровенко Т.В. Аналітичні аспекти оцінки податкових ризиків ПДВ. *Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки* : монографія ; за заг. редакцією А.В. Лісового, Е.В. Кондукової. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. С. 161-181
12. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.
13. Білобровенко Т.В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету: науковий журнал*. 2018. Випуск 20, частина 1. С. 51-55.
14. Бондаренко Н.М. Економічна сутність податку на додану вартість як універсального акцизу. *The 10th International scientific and practical conference «Dynamics of the development of world science» (June 10-12, 2020)*. Perfect Publishing, Vancouver, Canada. 2020. P. 252-258
15. Бондаренко Т.Б. Юридичний зміст податку на додану вартість та його адміністрування. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2019. С. 122-127
16. Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Брадул Т.В. Аудит : підручник (в двох частинах) ; за ред. Грушко В.І., 4-те вид. доп. і перероб. К.: Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
17. Виконання державного бюджету – 2023 / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL:

- https://www.mof.gov.ua/uk/news/vikonannia_derzhavnogo_biudzhetu__2023-4381 (дата звернення: 01.05.2024)
18. Внутрішній аудит : навчальний посібник ; за ред. Ю.Б. Слободяник. Суми: ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.
19. Войнаренко М.П., Пухальська Г.В. Податковий облік і аудит. К.: ЦУЛ, 2009. 298 с.
20. Воїнова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні. *БизнесІнформ*. 2009. № 12. С. 120-122.
21. 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: 11.04.2024)
22. 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.
23. 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: 08.04.2024)
24. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація : навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 319 с.
25. Давидов Г.М., Давидов І.Г., Давидов Ю.Г. та ін. Аудит: підручник ; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: Знання, 2009. 495 с.
26. Дрозд І.К., Іванков В.М., Магопець О.А., Назарова Г.Б., Шалімов В.В., Шалімова Н.С. Оподаткування юридичних осіб та аудит у сфері

- оподаткування: навч. посіб. ; За ред. Н.С. Шалімової. К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2017. 524 с.
27. Жидєєва Л.І., Колісник О.П., Салямон-Міхеєва К.Д. Аудит : навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. 312 с.
28. Захарчук В. Організація проведення аудиторського контролю розрахунків за ПДВ. С. 155-156. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/336>. (дата звернення: 20.04.2024)
29. Зелікман В.Д., Бондарчук І.М., Єрьоміна О.Л., Кравченко Т.В. Аудит: Навч. посібник. Частина І. Теоретичні засади аудиторської діяльності та її регулювання. Дніпро: НМетАУ, 2019. 107 с.
30. Зінкевич А.В. Теоретичні аспекти та методика здійснення аудиту податку на додану вартість. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1359-1364.
31. Іванова Н.А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту : навч. посібник. К.: ЦУЛ, 2008. 216 с.
32. Ізмайлов Я.О., Єгорова І.Г. Досвід використання податку на додану вартість у країнах Європейського Союзу та перспективи його застосування в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 66-67.
33. Карпенко Є.А. Місце комплексного аудиторського програмного забезпечення (GAS) в інформаційних системах і технологіях аудиту. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали ІХ міжнар. наук.-практ. конф.* Львів: ЛТЕУ, 2021. С. 491-494.
34. Кміть В.М., Сусяк В.В. Непряме оподаткування в Україні та шляхи його вдосконалення. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського*. 2018. № 1. С. 91-96.
35. Ковальчук Т.М., Никифорак І.І. Облік і аудит : навч. посібник ; за ред. Т.М. Ковальчук. Вид. 2-ге, доп. та перероб. Чернівці: Чернівецьк. нац. ун-

- т ім. Ю. Федьковича, 2020. 520 с.
36. Когут М.Г. Теоретичні аспекти гармонізації непрямого оподаткування з вимогами податкового права ЄС. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2020. № 6 (volume 1). Р. 184-187
37. Когут М.Г. Характеристика основних переваг та недоліків непрямого оподаткування. *Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право»*. 2020. Випуск 62. С. 231-234.
38. Когут М.Г. Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2020. № 4 (14). С. 137-143.
39. Когут М.Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС. Дис. на здобуття наук ступ. канд. юр. наук / 12.00.07. ДВНЗ «Ужгородський нац. ун-т», 2021. 197 с.
40. Колісник Г.М., Слюсаренко В.Є. Аудит : Навчальний посібник. Ужгород. ДВНЗ «УжНУ», 2015. 296 с.
41. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 29.03.2024)
42. Костирко А.Г. Аудит: курс лекцій. Миколаїв: МНАУ, 2017. 104 с.
43. Костюк Б. Організація податкового аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2015. № 1. С. 124-129.
44. 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: 11.04.2024)
45. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту : Навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000», 2010. 504 с.
46. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. ; 2-е вид. К.: Каравела, 2005. 560 с.

47. Курс лекцій з дисципліни «Аудит» / Укл. Завитій О.П. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 96 с.
48. Лега О.В. Облік розрахунків за податками та платежами: систематизація поглядів. *Інфраструктура ринку*. 2021. № 54. С. 259-266
49. Макаренко А.П., Ананьєва І.В. Удосконалення оподаткування, обліку, податкової звітності і контролю податку на додану вартість та заходи щодо поліпшення його податкового планування на підприємстві. *Агросвіт*. 2021. № 24. С. 31-38.
50. Малишкін О. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : навчально-практичний посібник. К.: ЦУЛ, 2013. 376 с.
51. Мардус Н.Ю. Аудит: Навчальний посібник для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти усіх форм навчання вищих навчальних закладів. Харків: НТУ «ХП», 2022. 203 с.
52. 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.
53. 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.
54. Меліхова Т.О., Штепа В.В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 34-42
55. Методичні рекомендації з вивчення курсу «Аудит» для бакалаврів спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» всіх форм навчання / Укл.: О.Б. Пугаченко. Кропивницький: ЦНТУ, 2017. 89 с.
56. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2022 року ; пер. з англ. К.: IFAC (МФБ), 2023. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf

- (дата звернення: 11.05.2024)
57. 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)
58. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) Редакція 2017 року. The Institute of Internal Auditors [переклад ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України»]. URL: https://iia-ua.org/?page_id=189 (дата звернення 28.04.2024)
59. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576 (дата звернення: 14.05.2024)
60. Мінфін презентує зміни, спрямовані на удосконалення роботи системи блокування податкових накладних. *Урядовий портал*. 2022. Листопад. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-presentuye-zmini-spryamovani-na-udoskonalennya-roboti-sistemi-blokuvannya-podatkovih-nakladnih> (дата звернення 02.04.2024)
61. Мулик Я.І. Аудиторська діяльність в Україні: сучасний стан, реформування та розвиток. *Агросвіт*. 2020. № 7. С. 37-47.
62. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення: 14.05.2024)
63. Облік, аудит і оподаткування: бакалаврський курс. Частина 1: Навчальний посібник для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» / Колектив авторів. За ред. проф. Мардус Н.Ю. Харків: НТУ «ХП», 2022. 523 с.
64. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. Аудит: Навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. 852 с.
65. Олійник Є.В. Аудит в Україні: становлення, проблеми та перспективи розвитку. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія*

- Економіка*. 2018. Вип. 1 (51). С. 430-435
- 66.Онищенко В. Удосконалення організації проведення податкових перевірок. *Науковий вісник*. 2002. № 4 (18). С. 40-44.
- 67.Організація і методика аудиту : навч. посіб. для закладів вищої освіти / уклад. І.А. Бержанір. Умань: ВПЦ «Візаві», 2022. 326 с.
- 68.Остапенко Т.М., Кубецька О.М., Кононова І.В., Протопопова Н.А. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посібник (у схемах). Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2022. 148 с.
- 69.Очеретько Л.М., Сітало В.О. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66-70.
- 70.Пашкевич М.С., Шишкова Н.Л. Контроль: незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб.: у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль. Дніпро: НГУ, 2017. 182 с.
- 71.Петренко Н.І., Левченко О.Ф., Магнушевська Т.М. Організаційні аспекти податкового аудиту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 687-690.
- 72.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.
- 73.Петрик О.А., Зотов В.О., Кудрицький Б.В. та ін. Аудит : підручник ; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
- 74.Петрик О.А., Савченко В.Я., Свидерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посібник. К.: КНЕУ. 2008. 472 с.
- 75.Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А., Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.]. К.: ЦУЛ, 2019. 509 с.

76. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 21.03.2024).
77. Погрібна О.П. Організація контролю розрахунків з податку на додану вартість в умовах законодавчих змін. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_10_67 (дата звернення: 10.04.2024).
78. 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: 02.04.2024)
79. Подік І.І., Живко М.О., Вольних А.І. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. *Соціально-правові студії*. 2018. Вип. 1. С. 158-166.
80. Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_2_42 (дата звернення: 10.04.2024)
81. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 82-102.
82. Подолянчук О.А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6337> (дата звернення: 10.04.2024)
83. 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: 08.04.2024)
84. Позняковська Н.М., Зубілевич С.Я., Міклуха О.Л. та ін. Обліково-

- аналітичне забезпечення суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції : монографія. Рівне: НУВГП. 2019. 414 с.
85. 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: 25.04.2024)
86. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 05.05.2024)
87. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.05.2024)
88. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ М-ва фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 18.04.2024)
89. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 08.05.2024)
90. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 15.05.2024)

91. 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: 10.04.2024)
92. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 24.04.2024)
93. 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: 10.04.2024)
94. Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text> (дата звернення: 18.04.2024)
95. Про Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) : Рішення Аудиторської палати України від 22.12.2011 р. № 244/14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr244230-11#Text> (дата звернення: 20.04.2024).
96. Проскура К. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 43-48.
97. Прохорова Л.І., Юхименко Є.С. Аналіз сучасного стану та проблеми реформування і розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародного досвіду. *«Молодий вчений»*. 2019. № 6 (70). С. 205-210.
98. 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.
99. Пугаченко О.Б. Безперервне професійне навчання аудиторів: сутність, законодавче регулювання та порядок здійснення *Економічний простір: Збірник наукових праць*. 2021. № 173. С. 81-87.
100. Редченко К.І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1032-1036
101. Редько І.А., Соболев В.О., Грицак О.В. Удосконалення ПДВ в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду. *Фінанси України*. 2015. № 9. С. 11-15.
102. Рошко Т. Пріоритетні напрями розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. *Збірник наукових праць ЛОГОС*. 2020. № 1. С. 38-44.
103. Рязанова Н.О. Аудит: навчально-методичний посібник. Старобільськ: ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2021. 234 с.
104. Свидерський Д. Організація аудиту звітності про податок на додану вартість. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 39-47.
105. Сторожук О.В., Федун Л.М. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2016. № 1. С. 206-223.
106. Тімонов А. Алгоритм розблокування податкових накладних. *Бухгалтер.UA*. 2024. Березень. URL: https://buh.ligazakon.net/aktualno/14150_algorithm-rozblokuvannya-podatkovikh-nakladnikh (дата звернення: 08.04.2024)
107. Утенкова К.О. Аудит : Навчальний посібник. К.: Алерта, 2011.

- 408 с.
108. Утенкова К.О. Методологічні засади формування моделі аудиту економічної безпеки. *Облік і фінанси*. 2019. № 2 (84). С. 144-153.
109. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія ; за ред. Є.В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 416 с.
110. Фоміна Т.В., Базанова К.А. Історичні передумови виникнення та механізм справляння податку на додану вартість. *Здоров'я і суспільство в умовах війни: Збірник наукових статей*. Кропивницький: ЦІРоЛ, 2022. С. 283-286
111. Цехмістер Є.В. Сутність касового методу визначення податку на додану вартість : *матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді*, 17 квітня 2024 р. Кропивницький: ЦНТУ, 2024. С. XX-XX
112. 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: 18.04.2024)
113. Шаптала Є.Ю. Принцип соціальної справедливості оподаткування при реалізації податкових стимулів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 4 (25). С. 157-163.
114. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні. Дис... на здобуття наук. ступ. канд. юрид. наук (доктора філософії) : 12.00.07 (081 – Право). Ун-т держ. фіск. служби України, Ірпінь, 2019. 232 с.
115. Шерстюк О.Л. Теорія та методологія аудиту фінансової інформації : Дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / ННЦ «Ін-т аграр. економіки» НААНУ, Київ, 2018.
116. 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
117. Як здійснюються розрахунки з бюджетом по ПДВ в умовах воєнного стану? *Головне управління ДПС у м. Києві*. 2022. 23 травня. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/584564.html> (дата звернення 10.04.2024)
118. 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: 11.04.2024)
119. Ярова Л.Г. Сучасний стан аудиту та перспективи розвитку аудиторських послуг в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2019. № 3 (23). С. 55-60.
120. Ярош М.В. Податок на додану вартість в умовах євроінтеграції: основні ризики адміністрування. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. Вип. 6. С. 87-90.
121. Belobrovenko T. (2018). The historical aspect of the determination and development of VAT in the world and the problem of its application in Ukraine. *Economic system development trends: the experience of countries of Eastern European prospects of Ukraine: monograph / edited by authors*. Riga. Latvia “Baltija Publishing”. P. 38-57.
122. Matskiv H., Smirnova I., Malikova A., Puhachenko O. & Dubinina M. (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
123. Viter S., Dmytrenko O., Yarmoliuk O., Fomina T., Puhachenko O. (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.

ДОДАТКИ