

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

КАЛАЧИК АЛІНА ВАСИЛІВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку
аналізу та аудиту,
д-р екон. наук, професор
Є. Є. Іонін
«_____» _____ 20__ р.

**ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ
ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

Спеціальність 071 Облік, аналіз і аудит

Кваліфікаційна (магістерська) робота

Керівник:
В. В. Томчук, доцент кафедри
обліку, аналізу та аудиту,
канд. екон. наук

(підпис)

Оцінка: _____ / _____ / _____
(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)
Голова ЕК: _____
(підпис)

АНОТАЦІЯ

Калачик А.В. Організація і методика обліку і аудиту податку на додану вартість. Спеціальність 071 «Облік і оподаткування». Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2021.

У кваліфікаційній роботі розглянуто економічну сутність та чинне законодавчо-нормативне забезпечення обліку та аудиту податку на додану вартість. Здійснено огляд світового досвіду оподаткування доданої вартості. Проведено критичний аналіз організації обліку та аудиту за розрахунками за податком на додану вартість на вітчизняних підприємствах. Детально досліджено проблеми обліку та аудиту в частині розрахунків за податком на додану вартість та визначено можливі шляхи їх вирішення.

Ключові слова: податок на додану вартість, ПДВ, адміністрування ПДВ, бюджетне відшкодування, аудит розрахунків з ПДВ.

Табл. 13. Рис. 6. Бібліограф.: 79 найм.

Kalachyk A. Organization and method of accounting and audit of value added tax. Specialty 071 Accounting and Taxation. Educational program «Accounting and taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2021.

The qualification work considers the economic essence and the current legal and regulatory support for accounting and audit of value added tax. The world experience of value added taxation is reviewed. The critical analysis of the organization of accounting and audit of value added tax at the domestic enterprises is carried out. The problems of accounting and audit in terms of value added tax are studied in detail and possible ways to solve them are identified.

Keywords: value added tax, VAT, VAT administration, budget reimbursement, audit of VAT calculations.

Tabl. 13. Fig. 6. Ref. 79

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	7
1.1 Податок на додану вартість в системі оподаткування та аудиту: економічна сутність, законодавчо-нормативне забезпечення.....	7
1.2 Світовий досвід оподаткування доданої вартості.....	16
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	25
2.1 Критичний аналіз організації та справляння обліку податку на додану вартість на підприємстві.....	25
2.2 Процедура бюджетного відшкодування податку на додану вартість та напрямки її спрощення.....	35
2.3 Проблеми системи блокування податкових накладних та розрахунку коригувань.....	42
2.4 Ефективність, проблеми та шляхи удосконалення адміністрування податку на додану вартість.....	47
2.5. Аналіз схем з ухилення від сплати податку на додану вартість та шляхи їх подолання.....	50
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	58
3.1 Організація і методика аудиторської перевірки розрахунків за податком на додану вартість.....	58
3.2 Проблеми та перспективи удосконалення аудиту розрахунків вітчизняного підприємства за податком на додану вартість.....	70
ВИСНОВКИ.....	79
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ.....	82
ДОДАТКИ.....	91

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Усі вітчизняні підприємства незалежно від розміру, форми власності та виду діяльності перебувають у постійній взаємодії з органами державної влади щодо сплати податків, зборів та інших платежів, яка прямо чи опосередковано впливає на їх фінансові результати. В свою чергу податкова система виступає головним інструментом впливу держави на розвиток господарства, визначення векторів економічного і соціального розвитку.

Податок на додану вартість (ПДВ) є пріоритетним податком податкової системи через його визначну фіскальну роль. У зв'язку з цим необхідно, щоб облік та аудит цього податку були адаптовані до нових суспільних відносин, регламентованих методично-якісним законодавством та відповідав світовим вимогам.

Об'єктами дослідження є процеси обліку та аудиту розрахунків за ПДВ. Дослідження обліку ПДВ здійснено на прикладі ТОВ «Барлінек Інвест».

Предметом дослідження є методичні-організаційні аспекти обліку та аудиту розрахунків за ПДВ.

Мета дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні і практичному вивченні організаційно-методичних аспектів обліку та аудиту розрахунків за ПДВ задля пошуку шляхів удосконалення цього податку.

Завдання дослідження. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні задачі:

- вивчити сучасне законодавчо-нормативне забезпечення обліку та аудиту ПДВ;
- здійснити огляд закордонного досвіду оподаткування доданої вартості;
- надати критичний аналіз організації та ведення обліку ПДВ на підприємствах на прикладі ТОВ «Барлінек Інвест»;
- розглянути процедуру бюджетного відшкодування ПДВ та систему блокування податкових накладних та розрахунку коригувань;

- визначити ефективність, проблеми та шляхи удосконалення адміністрування ПДВ;
- розглянути особливості формалізації ходу та результатів аудиторської перевірки підприємств за розрахунками за ПДВ;
- охарактеризувати проблемні аспекти проведення ПДВ-аудиту та сформулювати напрями вирішення цих проблем.

Методи дослідження. При написанні кваліфікаційної (магістерської) роботи використано наступні джерела: літературні та науково-дослідні ресурси, нормативно-правові акти, що регламентують порядок ведення обліку, аудиту та розрахунків за податками та зборами, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), праці вітчизняних та зарубіжних учених із проблем організації та здійснення податкового аудиту, дані статистичних спостережень, проведених Державною фіскальною службою України. Дані джерела опрацьовано за допомогою: діалектичного методу пізнання, який дає змогу вивчати економічні явища у розвитку й взаємозв'язку; методу теоретико-емпіричного дослідження, який включає у себе аналіз і синтез, історико-логічну аргументацію, порівняння й узагальнення.

Наукова новизна дослідження полягає в узагальненні та обґрунтуванні методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо організації та методики обліку і аудиту ПДВ, зокрема:

- запропоновано розширити та поглибити критерії щодо контрагентів та відслідковувати ланцюжки поставок з метою більш точної ідентифікації ризикованості, що дозволить кількість податкових перевірок та своєчасно реалізовувати законне право на повернення від'ємного значення ПДВ.
- обґрунтовано використання облікових blockchain-технологій з метою миттєвого відстеження ланцюжків фінансових транзакцій платників податків, що має суттєве значення для розкриття шахрайських схем з ПДВ за участі фіктивних постачальників.

- досліджено використання концепції електронного аудиту, яка дозволить перейти на якісно-новий рівень здійснення контрольно-перевірочної роботи, головною перевагою якого є своєчасне та оперативне виявлення помилок під час розрахунку податкових зобов'язань платниками податків.

- удосконалено методику проведення аудиту розрахунків за ПДВ, яка включає типові робочі документи аудитора, а саме: тест оцінки системи внутрішнього контролю, програма аудиту, що дасть змогу охопити усі аспекти особливостей обліку ПДВ на підприємстві.

Апробація результатів дослідження здійснювалась шляхом публікації тез доповідей у збірниках матеріалів: Міжнародної науково-практичної конференції «Економіка, облік, фінанси, менеджмент і право в Україні та світі» (4 грудня 2020 року, Полтава) – «Е-аудит податку на додану вартість» , Наукової конференції професорсько-викладацького складу, наукових працівників і здобувачів наукового ступеня за підсумками науково-дослідної роботи за період 2019-2020 р (квітень-травень 2021 р., Вінниця) – «До питання повернення від'ємного значення з податку на додану вартість платникам податків», XXI Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці» (15-16 квітня 2021 р., Вінниця) – «Податковий розрив як індикатор ефективності податку на додану вартість» та «Податок на додану вартість: проблеми блокування реєстрації податкових накладних».

Структура роботи. Кваліфікаційна (магістерська) робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних посилань із 79 найменувань, 13 таблиць, 6 рисунків, 3 додатків. Загальний обсяг роботи становить 80 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Податок на додану вартість в системі оподаткування та аудиту: економічна сутність, законодавчо-нормативне забезпечення

Згідно статті 14 п.1.178 Податкового кодексу України (ПКУ), податок на додану вартість (ПДВ) – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до його норм [1]. Компетенція щодо введення ПДВ, зміни й скасування закріплюється винятково за Верховною Радою України. Платники податків нараховують та сплачують Він нараховується та сплачується платниками податків до бюджету з операцій постачання товарів і послуг на митній території України, а також з операцій експорту та імпорту.

Інші дефініції терміну ПДВ:

- непрямий податок, що створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, входить до ціни товару у вигляді надбавки і повністю оплачується кінцевим споживачем;
- непрямий податок, який входить в ціну товару, послуги та сплачується покупцем, але до бюджету його перераховує продавець;
- фінансові відносини між державою та платниками податків з метою створення загального централізованого грошового фонду для виконання державою своїх функцій.

Як свідчать аналітичні дані (див. рис. 1.1), ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком. Протягом останніх восьми років він стабільно займає більше половини всіх податкових надходжень та приносить майже половину доходів до Державного бюджету країни (в середньому 54,14%).

Нарахування та стягнення ПДВ потребує чіткого визначення доданої вартості, тобто об'єкта оподаткування. Додана вартість за своїм обсягом наближається до заново створеної вартості, яка вироблена в конкретній господарській структурі.

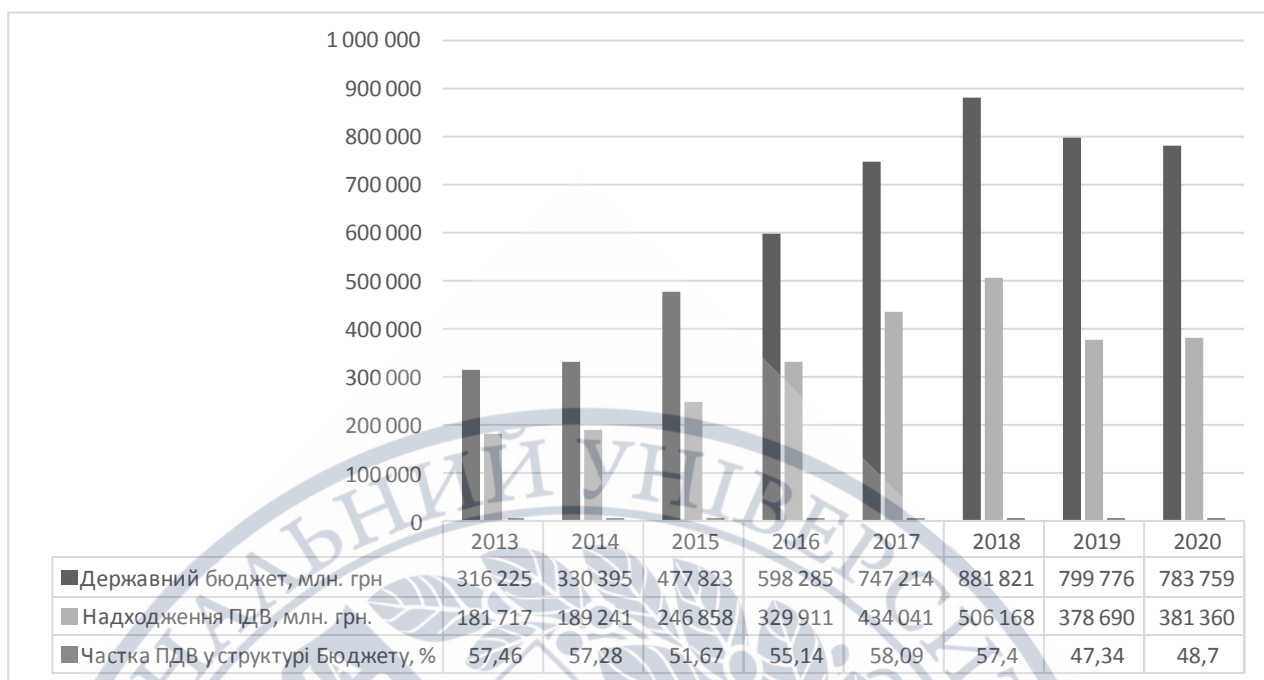


Рисунок 1.1 – Динаміка надходження ПДВ до Державного бюджету

Джерело: Сформовано автором на основі [2]

Додана вартість за своїм економічним змістом є частиною повної вартості товару і включає в себе такі складові:

- матеріальні витрати (вартість витрачених у виробництві сировини і матеріалів, послуг виробничого характеру, які формують собівартість продукції);
- заробітна плата (заробітна плата за окладами, премії, матеріальна допомога, компенсаційні виплати);
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, які задіяні у процесі виробництва товарів, робіт, послуг);
- прибуток.

За економічним змістом ПДВ є частиною новоствореної вартості, яка з'являється на кожній стадії виробництва та обігу. Його базою є не прибуток як результат господарської діяльності, а різниця між грошовою виручкою певного підприємства від реалізації виробленої ним продукції і сумою його витрат на матеріали і послуги, що придбані у продавця. По суті, цей податок

акумулюється в ціні упродовж усього процесу руху продукції (робіт, послуг) і стягується у міру їх реалізації. Тобто, за своєю природою він є податком на споживання та виступає фактором, що стримує зростання споживання, шляхом обмеження доступ до товарів (робіт, послуг) за рахунок підвищення ціни. Також, цей податок обмежує величину прибутку підприємств, тому що в умовах конкуренції не завжди можливе підвищення ціни на величину цього податку, особливо у випадках підвищення ставки ПДВ [3]. З погляду авторів дослідження [4]: «Чи не найважливіший деструктивний елемент податкової системи України. Річ у тім, що тут об'єктом оподаткування виступає не дохід, а видатки. Він входить до ціни товару чи послуги, що при високих цінах скорочує споживання, а скорочення споживання веде до скорочення виробництва». Формально його платниками є всі суб'єкти, які займаються господарською діяльністю. Проте фактично ПДВ сплачує покупець у момент оплати товарів (робіт, послуг), які споживаються на території країни, незалежно від їх походження.

Характерною, на нашу думку, рисою ПДВ є те, що цей податок має універсальний характер, який виявляється у двох аспектах: по-перше, він сплачується під час реалізації, обороту, надання будь-якого товару (роботи, послуги); по-друге, він стягується на кожному етапі зовнішнього або внутрішнього обороту товарів (робіт, послуг).

Окрім цін, ПДВ впливає на інші аспекти економічного життя: розвиток державного сектора, зовнішню торгівлю, розподіл доходів, процес нагромадження та інвестицій, управління економікою, ефективність виробництва – тобто має дуже чітко виражену економічну функцію. Інші функції, які притаманні ПДВ наведено у табл. 1.1.

ПДВ є одним із найбільш значущих для більшості підприємств та складних за методикою обрахування податків в обліку. Контролюючі органи приділяють цьому податку особливу увагу, а встановлені фінансові санкції за неправильне нарахування та несвоєчасне перерахування податку до бюджету можуть призвести навіть до складної фінансової ситуації на підприємстві. Тому

перевірка правильності нарахування, сплати та оптимізації цього податку є окремим суттєвим питанням під час проведення аудиторської перевірки.

Таблиця 1.1 – Функції ПДВ

№ з/п	Назва функції	Опис
1.	Розподільча	Полягає в тому, що вилучається частина доходів від певних високорентабельних видів діяльності до бюджету, яка згодом спрямовується у збиткові, проте важливі для життя та суспільства сфери економіки.
2.	Стимулююча	Спрямована на підтримку розвитку тих або інших економічних процесів. Реалізується через систему пільг і звільнень. Функція, в першу чергу, проявляється у діяльності зовнішньої економіки шляхом використання нульової ставки податку на експортну продукцію. Застосування цієї функції спричиняє закріплення та розширення конкурентоспроможності підприємств нашої країни на світовому ринку. Варто зазначити, що додана вартість наближається за своїм обсягом до знову створеної вартості та до частки національного доходу, вироблених в певній господарській одиниці. Оподаткування доданої вартості дає змогу обчислювати ті податки, що господарська одиниця сплатила під час купівлі товарів виробничого призначення.
3.	Регулююча	Відповідає за перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами через елементи податку. Адже ПДВ наділений властивостями, які впливають на ціноутворюючі механізми в суспільстві, інфляцію, процеси розподілу доходів, нагромаджень та інвестицій, ефективності виробництва.

Джерело: Сформовано автором на основі [5]

Теоретичні аспекти аудиту розрахунків підприємства за ПДВ ідентифікуються через його сутність як незалежна перевірка даних бухгалтерського обліку і показників податкової звітності платника податків з метою встановлення правильності та своєчасності нарахування та сплати ПДВ до бюджету.

Специфічною особливістю ПДВ, яка впливає на складність його обчислення, є те, що український варіант розрахунку ПДВ допускає оподаткування перенесеної вартості та подвійне оподаткування. Це зумовлено тим, що ставки ПДВ встановлюються на оподаткований оборот, який складається з вартості матеріальних витрат та попередньо включених у вартість товарів (робіт, послуг) податків.

Система оподаткування та аудиту ПДВ не можуть повноцінно існувати без належного їх законодавчо-нормативного забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і наразі перебуває в процесі постійних змін, обумовлених політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР "Про податок на додану вартість" [7] був основним нормативним документом, який майже чотирнадцять років регламентував справляння ПДВ в Україні. Наразі Положення Податкового кодексу України (ПКУ) є тією базою, що регламентує організацію роботи зі справляння і сплати податків, зокрема - визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їхні права й обов'язки, компетенцію контрольних органів, повноваження і обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції й правові основи діяльності контрольних органів, визначених п. 41.1 ст. 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізує державну фінансову політику (ст. 1 ПКУ) [1].

Так, в розділі 5 «Податок на додану вартість» ПКУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI визначено основні засади адміністрування ПДВ і його елементи (платники податку (порядок реєстрації та анулювання), об'єкт і база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності).

Також законодавчо-нормативне забезпечення оподаткування ПДВ формують: постанови Кабінету Міністрів України (КМУ), накази (в тому числі спільні) Міністерства фінансів України (МФУ), Державної фіскальної служби України (ДФС України), Міністерства доходів і зборів України, Державної казначейської служби України (Державне казначейство України) та численні Закони України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм

Податкового кодексу України" в частині ПДВ. Деякі чинні постанови та накази наведено в Табл 1.2.

Варто відзначити нововведення, яке змінило практику адміністрування та механізму справляння ПДВ: Постановою КМУ від 16 жовтня 2014 р. № 569 було затверджено Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість.

Таблиця 1.2 – Деякі чинні підзаконні нормативно-правові акти, що регламентують ПДВ [8-15]

№ з/п	Назва нормативно-правового акту	Суть
1.	Наказ МФУ від 14.11.2014 № 1130 Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість	Визначає порядок реєстрації платників ПДВ, анулювання реєстрації, присвоєння ППН, порядок ведення реєстру платників ПДВ, а також форми заяв
2.	Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні	Визначають вимоги до ведення податкового обліку і подання звітності з ПДВ
	Наказ МФУ від 28.01.2016 № 21 Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість	
	Наказ МФУ від 31.12.2015 № 1307 Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної	
3.	Наказ МФУ від 13.07.2016 р. №606 Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість	Визначають питання відшкодування ПДВ (форми документів, критерії, відповідність яким дає право на автоматичне відшкодування ПДВ, проведення позапланової виїзної перевірки тощо)
	Наказ Держказначейства від 31.03.2017 № 103 Про затвердження Порядку здійснення органами Держказначейства України бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування	
	Постанова КМУ від 27.12.2010 року № 1238 Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку.	
	Наказ МФУ від 09.03.2016 № 343 Про затвердження Порядку взаємодії органів ДФС України та органів Держказначейства України у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету	

Найсуттєвіших змін система оподаткування ПДВ зазнала з 01.01.2015 р. (з урахуванням змін, внесених Законом України № 71-VIII від 28.12.2014 р. "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" (Закон № 71-VIII) [17] після запровадження системи електронного адміністрування (СЕА).

СЕА ПДВ – це електронна система автоматичного, безперервного та оперативного контролю з обліку ПДВ за кожним платником такого податку, яка міститься на сайті ДФС України. Основне її призначення - запобігання отриманню відшкодування ПДВ із бюджету шляхом шахрайства.

Крім того, Законом № 797-VIII внесено зміни до ст. 201, яку доповнено п. 201.16, та запроваджено систему моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) [17].

Щодо нормативного забезпечення здійснення аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ, то наразі система нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні включає п'ять рівнів (див. рис. 1.2) [18].

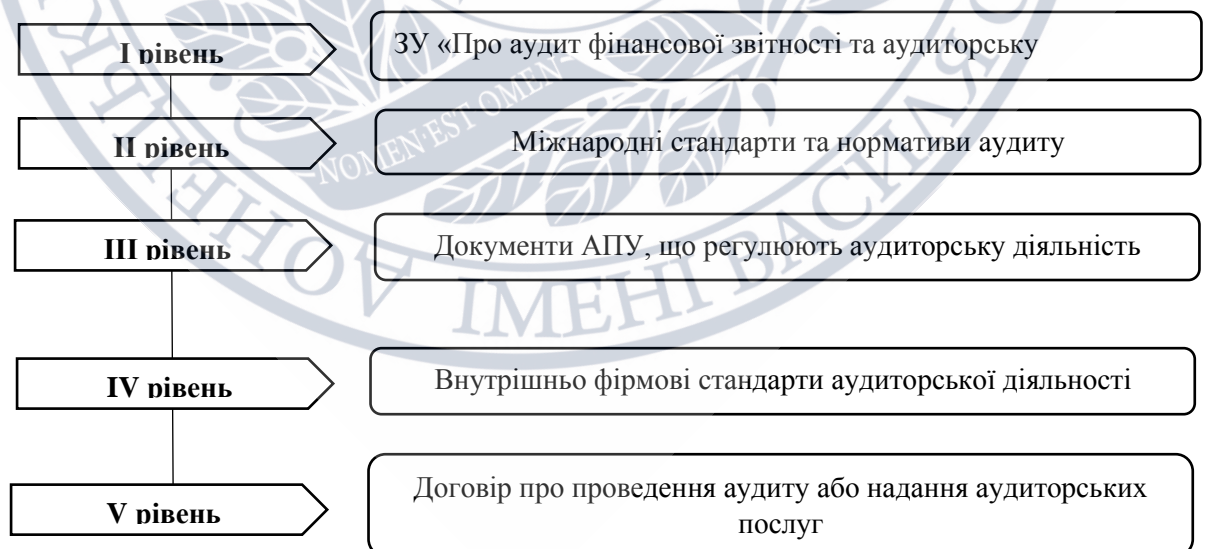


Рисунок 1.2 – Рівні нормативного регулювання аудиторської діяльності

Джерело: Сформовано автором на основі [18]

У законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» наведено загальні положення, визначено порядок сертифікації аудиторської діяльності, повноваження, порядок створення, регламентація діяльності Аудиторської палати України (АПУ), Спілки аудиторів України; порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; права, обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм; обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту [19].

Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» покладає обов'язки з нормативного забезпечення аудиторської діяльності на АПУ. Затверджені АПУ норми та стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання підприємствами та організаціями що здійснюють аудиторську діяльність. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видані Міжнародною федерацією бухгалтерів, з 1 січня 2004 року діють в якості Національних стандартів в Україні. Вони визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиту, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиту, спільні вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії, незалежно від умов, в яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантії достовірності результатів аудиту [20].

До документів АПУ, що регулюють аудиторську діяльність, належать інструкції, програми, положення, зокрема: Положення «Про реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності», «Про сертифікацію аудиторів», «Про удосконалення професійних знань аудиторів України» тощо [21].

Внутрішньо-фірмові стандарти стосуються внутрішньо-фірмового документообігу (робочих документів аудитора та спілкування із замовником) та методики проведення аудиту і надання аудиторських послуг. Ці стандарти не можуть протирічити національним (міжнародним), а лише конкретизують їхні положення [22].

Умови конкретної перевірки, зокрема, взаємовідносини між замовником і виконавцем аудиту, регламентуються договором (угодою).

Під час здійснення перевірки аудитором необхідно дослідити відповідність податкової та фінансової звітності нормативним і методологічним вимогам до її складання. Тому, окрім вищезазначених документів до нормативно-правового забезпечення аудиту розрахунків за ПДВ слід віднести також нормативні документи щодо регламентації діяльності, оподаткування, організації та ведення обліку, зокрема, це Конституція України, Податковий, Митний, Господарський, Цивільний кодекси України, закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, інструктивні та методичні матеріали міністерств, відомств, внутрішні документи підприємств.

Конституція України закріплює положення про те, що система оподаткування встановлюється виключно законами України, і що податкове законодавство має відповідати власне самій Конституції України [23].

Аудитору важливо перевірити правильність визначення податкової бази ПДВ, адже саме до неї застосовується податкова ставка, і як наслідок, визначається розмір податкового зобов'язання. Тому в своїй діяльності він повинен дотримуватися правил, викладених в таких нормативних актах:

- закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами [9];

- П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає порядок визнання та оцінки зобов'язань, їх розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, ПДВ відноситься до поточної заборгованості та оцінюється за сумою погашення [24].

- П(С)БО 15 «Дохід» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у

фінансовій звітності. Зокрема, попередня оплата отримана в рахунок оплати товару (робіт, послуг) на дату отримання коштів не повинна бути включена до складу доходів, а має бути оподаткована ПДВ [25];

- П(С)БО 16 «Витрати» визначає критерії визнання витрат, їх склад та порядок розкриття інформації про стан витрат підприємства в обліку та звітності [26];

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі тих, що стосуються податків і зборів [27];

- МСБО 1 «Подання фінансових звітів» встановлює принципи відображення у фінансових звітах понесених витрат на податки та збори підприємствами України, у тому числі і податку на отриманий прибуток [28];

- інші П(С)БО, МСБО, МСФЗ в залежності від потреби.

1.2. Світовий досвід оподаткування доданої вартості

На сьогоднішній день, найбільш досконалою формою непрямого оподаткування вважається ПДВ, який є невід'ємною частиною системи державних фінансів більш ніж у 140 країнах світу.

Вперше система ПДВ була запропонована у 1910 р. в Німеччині Вільгельмом фон Сіменсом. Тоді цей податок мав назву «облагородженого обігового податку». Піонером у цьому напрямі стала Франція, яка замінила податок з обороту на ПДВ (1954 р.) що стосувалися операцій виробничого та комерційного характеру. Починаючи з 60-70-х років XX століття спостерігається значне поширення ПДВ серед країн, що входять до Організації економічного співробітництва та розвитку. Така відносно швидка еволюція пояснюється закономірною трансформацією фіскальної ролі та прагненням держави використати численні переваги від введення ПДВ. В умовах високих бюджетних потреб держави, ПДВ був здатний компенсувати не високі грошові надходження від податку на прибуток, а також започаткувати політику уніфікації непрямого оподаткування у межах Європейського Союзу. [29].

Важливу роль ПДВ відіграє в Євросоюзі, який, у свою чергу, реалізує основну мету інтеграції європейських країн – вільне переміщення товарів і послуг, капіталу та праці.

Європейською комісією було затверджено однією з умов участі кожної країни в Європейському Союзі запровадження в країні податку на додану вартість. ПДВ також називають «європейський податок», що показує його вагомість для європейського інтеграційного простору [30].

Важливим у правовому регулюванні сплати ПДВ на території ЄС є встановлення конкретних правил до адміністративних зобов'язань платників та органів влади. Такі правила зазначені у Директиві про ПДВ та Регламенті 1798/2003.

Директива 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» регламентує єдину для Євросоюзу систему оподаткування ПДВ. Не зважаючи на встановлені загальні уніфіковані правила кожна країна-член має повноваження встановлювати свої винятки із загальних правил у питаннях, що стосуються порядку та умов набуття статусу платників податку, розмірів ставок, визначення категорій товарів та послуг, які будуть оподатковуватись за зниженими ставками тощо [31]. Однак, правила відшкодування податку на додану вартість є незмінними та визначаються Директивою 2008/9/ЄС [32].

Розглянемо детальніше досвід країн, які на нашу думку становлять практичний та науковий інтерес.

ПДВ у Франції є основною дохідною статтею бюджету що забезпечує близько 45% всіх податкових надходжень. Він стягується методом часткових платежів за чотирма ставками: 20% - стандартна ставка на всі види товарів і послуг; 10% - знижена на деякі ліки, готелі, ресторани, громадський транспорт, білети на спортивні та культурні заходи предмети розкоші; 7% – на їжу (за винятком алкоголю, тютюну та шоколаду) та послуги першої необхідності, книги; 2,1% - газети.

В останні роки спостерігається тенденція до зниження ставок (раніше найвища ставка була 33,33% на предмети розкоші, машини). При цьому звільнення від сплати ПДВ можливе за наступними пільгами:

- для малого підприємництва, у випадку, якщо оборот за фінансовий рік не перевищує 70 тис. франків (тепер установлена еквівалентна сума в євро);
- для експортних операцій.;
- для банківських і фінансових сфер діяльності;
- для послуг, що надаються приватними лікарями та викладачами;
- для сільського та рибного господарств;
- для адміністративних, соціальних, культурних, спортивних державних установ[33].

Сплата ПДВ ж відбувається раз у місяць згідно поданої декларації.

Останнім часом Угорщина користується великою популярністю при проведенні податкового планування. Не дивно, адже ця юрисдикція поєднує в собі європейську репутацію і гнучке корпоративне оподаткування, яке можна порівняти з кіпрським.

ПДВ в Угорській Республіці уперше був запроваджений у 1988 році. Стандартна ставка становить 27%. Знижена ставка в розмірі 18% застосовується до товарів та послуг наступних категорій: молоко і молочні продукти (крім материнського молока і продуктів, які оподатковуються за ставкою 5%); продукти, вироблені з використанням кукурудзи, борошна, крохмалю або молока; товари комерційного розміщення; нерегулярні заходи просто неба; інтернет-послуги; харчування в ресторанах [34].

Знижена ставка в розмірі 5% застосовується до таких товарів та послуг: медичні послуги; медична техніка; книги; електронні книги; журнали; свині, велика рогата худоба, вівці та кози; птахи, яйця птахів; молоко (крім материнського молока, а також молока, обробленого надвисокою температурою або зі збільшеним терміном придатності); послуги централізованого теплопостачання; послуги інструментальної живої музики артистів в закритих приміщеннях.

Не обкладаються ПДВ фінансові та інвестиційні послуги. Для обмеженого кола ліків установлена нульова ставка податку, під цю ставку підпадає і експорт (загалом 48 позицій товарів) [34].

ПДВ в Ізраїлі почав діяти з 1976 року. Стягненням цього податку займаються близько 700 працівників податкових органів з розрахунком один на тисячу платників податків. Задля реалізації контрольної функції зі сплати ПДВ всі платники поділяються на великі, середні та малі відповідно до обсягів діяльності. Така диференціація дає можливість зосередити основну увагу на тих платниках, які сплачують великі суми, тобто застосовується принцип Парето — 20 % визначених зусиль дають 80 % результатів. Це уможливило здійснення ефективного контролю за платниками податків при мінімальних витратах [35].

У чинному законі щодо цього податку були закладені основні принципи, які діють в інших країнах ЄС. Для всіх платників в Ізраїлі (комерційних підприємств, фінансових інститутів, приватних підприємців) за цим податком діє єдина ставка — 17 %. Тільки на операції некомерційних організацій ставка встановлена у розмірі 8,5 %.

Особливістю ставки ПДВ в Ізраїлі є її стабільність. Так, останній раз вона змінювалась у 1993 році. Наявність єдиної ставки незалежно від виду товару, який реалізується (надання послуг, виконання робіт), дає можливість спростити розрахунок цього податку та запобігти зловживанню при його сплаті, а крім того, суттєво зменшуються витрати на контроль та обробку інформації [35].

Платниками ПДВ є юридичні та фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю. Податок обчислюється таким чином. Спочатку розраховується загальна сума ПДВ за реалізований товар (надані послуги, виконані роботи). Потім з цієї суми вираховується сума податку, сплачена постачальниками або підрядниками при одержанні сировини та матеріалів для власного виробництва. Але для деяких платників (фінансових інститутів та некомерційних організацій) база визначається як сума фонду оплати праці та прибуток підприємства. Частка цих організацій у загальній сумі сплати ПДВ становить 17-20% щорічно.

У Туреччині ПДВ стягується з обсягу поставок більшості товарів і послуг. Стандартна ставка складає 18%, понижені ставки – 8% (для основних продуктів харчування, фармацевтичних продуктів та інших предметів) і 1% (для журналів, газет, деяких сільськогосподарських продуктів і устаткування, отриманого з фінансового лізингу). Деякі поставки від ПДВ звільнено. Поворотний ПДВ за ставкою 18% застосовується до виплат нерезидентам за професійні послуги, використання нематеріальних видів власності (наприклад, роялті, ліцензій або ноу-хау) і продаж таких прав. Для постановки на облік по ПДВ в Туреччині не існує порогу. Будь-яка особа або компанія, зайнята діяльністю в межах закону про ПДВ, зобов'язана повідомити місцеву податкову інспекцію про місце ведення бізнесу. Йдеться про ту ж податкову інспекцію, де компанія встає на облік для сплати податків. Іноземний бізнес, який не має постійного представництва в Туреччині, але який продає товари в Туреччині, повинен призначити податкового представника (агента) для реєстрації по ПДВ. Пряма реєстрація неможлива. Такий бізнес зобов'язаний використовувати механізм поворотного ПДВ. ПДВ необхідно сплачувати щомісяця. Декларації ПДВ подають в місцеву податкову інспекцію до 24 числа наступного місяця, оплату проводять до 26 числа [29].

ПДВ в Польщі – це податок при купівлі продуктів харчування, одягу, послуги. Він, як правило, включений у ціну товару або послуги. Йдеться про ціну брутто. Якщо ціна на нетто – це означає, що треба додати податок. Проте в магазинах і підприємствах побутового обслуговування ціни вже містять податок. У Польщі існують різні ставки податку ПДВ: 23%, 8%, 5%, 0% [36].

23% – Стандартна ставка ПДВ; 8% – Деякі фрукти та інші продукти харчування, добрива, деякі книги, газети і журнали, визначену фармацевтичну та медичну продукцію, деякі послуги сільського господарства і тваринництва; 5% – Деякі фрукти, горіхи, спеції та інші продукти харчування, деякі книги та періодичні видання; 3% – Деякі харчові продукти, лісові та рибні продукти, сільськогосподарські, тваринницькі та рибальські послуги, допоміжні послуги лісового господарства та лісозаготівлі; 0% – Експорт товарів,

внутрішньогалузеві поставки товарів, міжнародні транспортні послуги, принтери, сканери, процесори для комп'ютерів, серверів і т.д., комп'ютерне обладнання та приладдя для сліпих, пристрої передачі цифрових даних.

Звільняються від сплати ПДВ бюджетні установи охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення і послуг, деякі фінансові та страхові види послуг.

Нерезиденти, які провадять підприємницьку діяльність з надання послуг, зобов'язані сплачувати ПДВ до податкової інспекції за місцем здійснення такої діяльності [36].

У Великобританії ПДВ стягується з більшості товарів і послуг, що надаються англійськими компаніями, які перебувають на обліку з ПДВ. ПДВ також стягується з товарів і послуг, імпортованих з країн, які не входять до складу ЄС, а також які ввозяться до Великобританії з інших країн ЄС. Товар обкладається ПДВ, коли компанія продає його іншій компанії або клієнту. Якщо компанія, яка перебуває на обліку з ПДВ, купує товари або послуги, вона може подати на повернення сплаченого ПДВ. Існують три ставки ПДВ: стандартна – 20%; понижена – 5% (вітчизняне паливо, енергія, енергозберігаючі матеріали; автомобільні сидіння для дітей); 0% - (книги і газети; одяг та взуття для дітей; продукти харчування, за винятком їжі в ресторанах; громадський транспорт) [29].

Деякі товари і послуги звільнені від ПДВ: страхування; кредитування; освітня підготовка; більшість послуг, які надаються лікарями та стоматологами; продаж, оренда та здача в оренду комерційної землі та будівель. При цьому існує можливість вибору відмовитися від права звільнення від ПДВ та користуватись ставкою 20% що дає право бюджетного відшкодування ПДВ. Некомерційна діяльність (наприклад - хобі; виплати, встановлені законом – техогляд) перебувають за межами податкової системи.

Декларацію з ПДВ необхідно подавати щоквартально або, в окремих випадках, платнику податків можуть дозволити подавати декларації щомісяця.

Якщо декларація ПДВ не подана до терміну або ПДВ не сплачено в строк, платнику податків доведеться платити пеню [29].

Таким чином, прослідковуються спільні характеристики стягнення ПДВ у досліджуваних країнах. Незважаючи на переваги уніфікації, більшість з них застосовує диференційовані податкові ставки: стандартну; знижені (від одної до трьох) - на товари і послуги соціального й культурно-споживчого спрямування; граничні (підвищені) – на предмети розкоші. Вважаємо за доцільне встановлювати понижені ставки ПДВ на товари щодо яких здійснюється політика державного стимулювання (друкарська та видавнича діяльність, громадський транспорт тощо) та на соціально значущі товари (ліки, продукти харчування, дитячий одяг). Така практика головним чином спрямована на покращення добробуту широких верств населення. Окрім того, висока ефективність функціонування податкових органів, налагоджений механізм стягнення ПДВ та балансування між ставками ПДВ дають можливість країнам зменшувати адміністративні витрати.

Підприємства, які продають у Китаї товари як власного виробництва, так і придбані у третіх осіб, є платниками ПДВ. Загальна ставка податку складає 17%; для платників, які займаються продажем деяких пільгових категорій товарів (зерно і харчові рослинні олії; водопровідна й опалювальна вода, вугільний, зріджений нафтовий і природний газ, метан, кам'яне і деревне вугілля для домашнього використання; книги, газети і журнали; корми, хімічні добрива, сільськогосподарські хімікати і машини, плівки для теплиць) вона складає 13%; для платників з малим обігом – 3%. Під час експорту продукції ПДВ не стягується, крім випадків, коли постановами встановлено інше [29].

Найвідоміша країна, де немає ПДВ – США. Однак, в них діє так званий податок із продажу (sales tax) та використання, який встановлюється на рівні штатів. Кожен штат визначає базу оподаткування, умови звільнення від сплати та інші правила оподаткування. Залежно від заможності штату, ставки варіюються в межах 3-8,25 %.

В штаті Оригон взагалі не запроваджено податок з продажу, а для введення ПДВ потрібна одночасна згода усіх штатів та їх узгоджена податкова політика щодо ПДВ. Досягти цього на практиці складно, так як Федеральний уряд не має прямих важелів впливу на уряди штатів щодо запровадження ПДВ.

Причини відсутності ПДВ у США суто економічні. Запровадження вищевказаного податку посилить експортну орієнтацію підприємств та створить додаткові перешкоди для імпорту, зокрема сировини що становить стратегічний інтерес (деревина, метали, нафта). [37].

Іншою причиною є те, що оподаткування ПДВ рівнозначне оподаткуванню податком на доходи фізичної особи, які відрізняються лише способом вилучення грошей. Вважають також, що при запровадженні ПДВ бідні сплачуватимуть його більше, ніж багаті (у відсотках до доходу), що є негативним моментом.

Наразі в Україні застосовуються ставки 20% - стандартна, пов'язана з операціями, що відбуваються на митній території; 7% - деякі товари медичного, лікарського призначення та соціально-культурні послуги; 0% - операції пов'язані з митним режимом експорту тощо; 14% - сільськогосподарська продукція за визначеними кодами згідно УКТ ЗЕД.

В цілому напрацьований роками досвід з приводу удосконалення функціонування ПДВ постійно накопичується, що зумовлено зокрема епідеміологічною, політичною та іншими ситуаціями в країнах. Тому, багато країн світу знаходяться в постійному процесі реформування ПДВ. До прикладу на тлі боротьби з пандемією COVID, в Україні звільняються від оподаткування ПДВ товари та послуги, що стосуються запобігання поширення та виникнення гострої респіраторної хвороби спричиненої вірусом SARS-CoV-2.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження теоретичних засад обліку і аудиту ПДВ формуємо наступні висновки:

1. Найважливішим видом загальнодержавного податку є ПДВ, економічна сутність якого проявляється через концептуальну основу визначення його бази оподаткування – додана вартість. Слід зазначити, що першоджерело, яким, є Податковий кодекс, визначення терміну «додана вартість» не надає.

2. В процесі дослідження виявлено, що за допомогою розглянутих нормативно-правових документів держава здійснює свідомий, активний та цілеспрямований вплив на учасників економічних відносин. Бухгалтерам підприємств потрібно знати нормативно-правову базу та слідкувати за її змінами та доповненнями з метою запобігання порушення законодавства, а аудиторам в процесі перевірки - з метою запобігання порушення законодавства. В цілому, ефективність аудиту податків та зборів багато в чому залежить від методичної якості законів: чим складніше та суперечливіше буде законодавство, тим більше буде допущено помилок щодо обліку податків та зборів підприємствами, і тим більший буде ризик аудиту при перевірці. Тому, на нашу думку, удосконалення законів прямої дії повинне сприяти підвищенню ефективності адміністрування ПДВ та аудиту.

3. В міру переходу України до нових механізмів та стандартів адміністрування актуальним та цінним є податковий досвід розвинених країн світу. Теперішня практика стягнення ПДВ в досліджених країнах світу базується на диференціації ставок з метою орієнтації на соціальну ефективність податку.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1 Критичний аналіз організації та справляння обліку податку на додану вартість на підприємстві

Системою бухгалтерського обліку акумулюється та обробляється інформація про нарахування та сплату податків та зборів до бюджетів різних рівнів, яка надається до податкових органів.

Відповідно до ст. 44.1 ПКУ «для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами» [1].

З 2015 року були внесені революційні за своєю суттю зміни в правила ведення податкового обліку, оскільки вперше за всю історію податкового обліку в Україні, його максимально зблизили з бухгалтерським, за виключення деяких поправок, передбачених ПКУ. У зв'язку з цим, податковий аудит передбачає так само підтвердження достовірності даних фінансової звітності, з урахуванням правил ПКУ [38].

Зміст багатьох операцій, що відображаються в податковому обліку в цілях оподаткування, тісно пов'язаний з бухгалтерськими проведеннями у фінансовому обліку. Разом з тим фінансовий облік відрізняється за окремими первинними документами та обліковими реєстрами, що є носіями впорядкованої вторинної інформації.

Організація податкового обліку – це діяльність підприємства зі створення і постійного впорядкування та вдосконалення системи податкового обліку з метою надання повної та правдивої інформації державним фіскальним органам,

задля контролю за правильністю нарахування і сплати податкових платежів, своєчасністю подачі податкової звітності [39].

Згідно зі Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" основою організації та методології обліку є облікова політика підприємства, яка охоплює методи і процедури ведення фінансового, податкового і управлінського обліку [9] .

На державному рівні не затверджено типової форми Наказу про облікову політику, тому підприємство на власний розсуд розробляє методи та процедури, які буде використовувати виходячи зі специфіки своєї діяльності.

При складанні Наказу (розпорядження, положення, постанови, рішення) про облікову політику варто включити окремий розділ "Організація податкового обліку". В розрізі податків, що сплачуються підприємством доцільно висвітлювати моменти, які відсутні в ПКУ та не суперечать чинному законодавству. Ми погоджуємося з думкою Л. І. Новосельської, що у Наказі про облікову політику доцільно висвітлювати наступні питання: «внутрішні стандарти податкового обліку, які повинні деталізувати кожен пункт облікової політики за видами податкових платежів; перелік документів, які будуть використовуватися для бухгалтерського та податкового обліку згідно з податковим законодавством; графік документообігу з відображення первинних документів, облікових регістрів і податкової звітності, рух первинних документів і облікових регістрів для складання податкової звітності; перелік рахунків і субрахунків для кожного виду податкових платежів та розкриття методики ведення аналітичного податкового обліку у взаємозв'язку з бухгалтерським; механізм визначення нарахування зобов'язань до бюджету за кожним окремим податком» [40].

Система обліку, пов'язана з оподаткуванням є впорядкованою системою збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для обчислення, нарахування, утримання та сплати до бюджету податкових платежів на основі даних первинної документації, що відповідає принципам

суцільного, безперервного документування господарських операцій. Графічно її можна відобразити за допомогою ієрархічної структури на рис. 2.1.

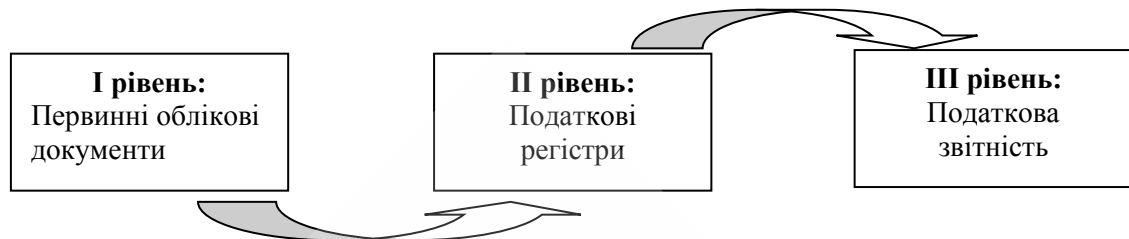


Рисунок 2.1 – Ієрархічна структура обліку у системі оподаткування

Джерело: Сформовано автором

Кожне підприємство має право самостійно затвердити правила документообігу, технологію та методику обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, що регламентовано п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [9].

Для бухгалтерського обліку ПДВ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну №291 від 30.11.1999 р., передбачає чотири синтетичних субрахунки (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Синтетичні рахунки для обліку ПДВ [42]

Субрахунок	Назва
315	Спеціальні рахунки в національній валюті
641	Розрахунки за податками та платежами
643	Податкові зобов'язання
644	Податковий кредит

Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Мінфіну від 01.07.1997 р. № 141 (втратила чинність 09.08.2019), була тим детальним керівництвом за яким підприємства відображали суми ПДВ на рахунках бухобліку [43]. Вважаємо, що вона була дуже корисною, оскільки містила рекомендації, щодо відображення сум ПДВ в тій чи іншій конкретній ситуації з використанням аналітичних рахунків. Після скасування Інструкції №141 нової Інструкції на заміну не затвердили, тому

принципово нічого не змінилося. Фактично підприємства і надалі користуються нечинною Інструкцією, використовуючи аналітичні рахунки (табл.2.2) до синтетичних рахунків наведених у табл. 2.1.

Аналізуючи норми Інструкції №141 ми виокремили не зовсім коректні записи. «Компенсуючі» ПЗ за основними засобами. Інструкція (пп. 1.3 і 1.4) наказувала відносити «компенсуючі» ПЗ за основними засобами на первісну вартість об'єктів (Дт 643/Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню Кт 641/ПДВ; Дт 15 — Кт 643 «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню»). Але цей варіант підходить, коли про необ'єктний/негосподарський статус об'єкта відомо первісно. Якщо ж об'єкт спочатку використовувався в оподатковуваних операціях, а потім переводиться в необ'єктну/негосподарську діяльність, то зачіпати первісну вартість основних засобів некоректно. Адже П(С)БО 7 «Основні засоби» допускає маніпуляції з первісною вартістю основних засобів у чітко обумовлених випадках, а саме: при переоцінках, поліпшеннях, зменшенні/відновленні корисності, частковій ліквідації. Тому коректніше донараховувати «компенсаційні» зобов'язання через збільшення витрат (Дт 643/ «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню» Кт 641/ ПДВ; Дт 949 — Кт 643/ «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню»).

Хоча якщо сума донарахованих ПЗ велика, можливо, краще не ризикувати зі списанням їх відразу на витрати, а включити їх до первісної вартості основних засобів.

Коригування ПЗ при поверненні товарів/авансів. Інструкція № 141 (п. 7) наказувала робити відразу запис: Дт 70, 712 — Кт 641/ПДВ («сторно»). Але продавець має право зменшити податкові зобов'язання з ПДВ тільки після того, як зменшуючий РК зареєстрований у ЄРПН. Тому для обліку «розриву в часі» (настала коригуюча подія, але РК не отримано) доцільно використовувати додатковий «транзитний» субрахунок, наприклад, 643/2 «Податкові зобов'язання: розрахунки коригування без реєстрації» (Дт 704 — Кт 361; Дт 704 — Кт 643/2 («сторно»); Дт 643/2 — Кт 641/ПДВ («сторно»)).

Таким чином, вагомих підстав до відміни Інструкції №141 не було, тому пропонуємо повернути її чинність, попередньо відкоригувавши не коректні норми. Однак, з точки зору законодавця можемо пояснити скасування орієнтацією на євростандарти та МСФЗ. Адже головне достовірно відобразити операцію у фінзвітності. А на яких рахунках ведеться облік — справа другорядна. Адже, наприклад, затвердженого уніфікованого плану рахунків, які використовуються при веденні обліку за МСФЗ, не існує. Кожне підприємство самостійно розробляє свій план рахунків.

Таблиця 2.2 – Субрахунки, що застосовуються для ПДВ-обліку у ТОВ «Барлінек Інвест»

Номер рахунку	Назва
315/ПДВ	Розрахунки з Казначейством у системі електронного адміністрування ПДВ
641/ПДВ	Розрахунки за ПДВ
641/ПДВштраф	Розрахунки з бюджетом за штрафними санкціями ПДВ
6431	Податкові зобов'язання підтверджені
6432	Податкові зобов'язання непідтверджені (очікувані)
6433	Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню
6434	Податкові зобов'язання (роздріб)
6435	Умовний продаж
6441	Податковий кредит підтверджений
6442	Податковий кредит непідтверджений
6443	Податковий кредит, що підлягає коригуванню

Джерело: сформовано автором

Кожен з цих субрахунків має своє призначення.

На приклад субрахунок 315/ПДВ використовують з метою виділення розрахунків у СЕА ПДВ серед інших спеціальних рахунків відкритих підприємством у Казначействі.

ПДВ непідтверджений (очікуваний) проводять в обліку на момент виникнення податкових зобов'язань (обороти за Кт 6432), податкового кредиту (обороти Дт 6442) за ПДВ на підставі актів виконаних робіт (наданих послуг), видаткових накладних та іншої первинної документації.

По факту реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН відбувається проведення в обліку ПДВ підтвердженого: обороти за Дт

6432 в частині податкових зобов'язань, обороти за Кт 6442 в частині податкового кредиту.

Задля перевірки достовірності облікових даних, відображених в обліку бухгалтер підприємства періодично (не рідше двох разів у місяць) здійснює порівняння непідтвердженого (очікуваного) і підтвердженого ПДВ. Бухгалтерські облікові програми ТОВ «Барлінек Інвест» містять спеціальні звіти для аналізу ПДВ, які дають змогу контролювати факт реєстрації складених та отриманих податкових накладних, запобігають помилковому подвоєнню даних та інше. Оборотно-сальдова відомість по субрахунку 6442 на кінець періоду показує суму вхідного ПДВ із податкових накладних (за потреби у розрізі контрагентів, договорів), ще не зареєстрованих у ЄРПН. А залишок оборотно-сальдової відомості за субрахунком 6432 показує, що мало місце постачання товарів (робіт, послуг) звітного періоду, за якими податкові накладні ще не складені та/або не зареєстровані.

Субрахунки 6431, 6441 використовують для відстеження ПДВ під час першої події — передоплати. Їх аналіз варто проводити одночасно з субрахунком 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Задля мінімізації допущення помилок на рахунках ПДВ-обліку рекомендуємо вести його облік в розрізі контрагентів та операцій, що містять ПДВ та звільнені від нього. При цьому використовуються рахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»,
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»,
- 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»,
- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На приклад до рахунку 361 відкрити субkonto 3611 «Розрахунки з вітчизняними покупцями з ПДВ» та 3612 «Розрахунки з вітчизняними покупцями без ПДВ». Під час використання цієї рекомендації, незалежно від того, чи буде здійснюватись передоплата за рахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами», можна завчасно попередити помилки при нарахуванні податкових зобов'язань і податкового кредиту. Таким чином, сальдо

субрахунку 6431 на кінець звітної місця має відповідати 1/6 (при ставці 20%) від отриманих із ПДВ передоплат (Кт сальдо субрахунків 361, 377 тощо або 681). Аналогічно Кт сальдо 6441 на кінець звітної періоду має дорівнювати 1/6 (при ставці 20%) від перерахованих із ПДВ передоплат (Дт сальдо субрахунків 631, 685 тощо або 371).

Субрахунки 6433, 6435, 6443 - застосовуються в особливих операціях, визначених в п.198 ПКУ (зокрема, при купівлі товарів негосподарського призначення), та призначені для обліку компенсуючих податкових зобов'язань.

ТОВ «Барлінек Інвест» регулярно використовує у своїй діяльності операції, визначені в п.п. 198.5 і 199 ПКУ. У зв'язку з цим розділено облік податкових зобов'язань у разі часткового (згідно з п. 199.1 ПКУ субkonto 64331) і повного (згідно з п. 198.5 ПКУ субkonto 64332) використання товарів (послуг) в не оподатковуваних ПДВ операціях і/або в негосподарській діяльності. Вважаємо такий розподіл трудомістким та затратним по часу, однак, в цілому виправданим, адже коригуванню у річному перерахунку підлягають лише ті податкові зобов'язання, які нараховані згідно з п. 199 ПКУ. У такому випадку оборот за Дт субрахунку 64331 за рік показує річну суму податкових зобов'язань, що підлягає перерахуванню.

Субрахунок 6435 «Умовний продаж» на ТОВ «Барлінек Інвест» не використовується, однак його використання призначене під час донарахування ПДВ, наприклад, у разі анулювання свідоцтва платника ПДВ чи в інших випадках згідно ПКУ.

Аналітичний рахунок 6443 «Податковий кредит, що підлягає коригуванню» може використовуватися для різних цілей — для обліку коригувань податкового кредиту за бухгалтерськими довідками, за помилково отриманими або не отриманими від контрагента податковими накладними та розрахунками коригування тощо.

Розглянемо практичний досвід відображення вхідного та вихідного ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку на прикладі ТОВ «Барлінек Інвест» - КВЕД 16.10 Лісопильне та стругальне виробництво. Масштабність підприємства

зумовлює різноманітність та численність господарських дій в результаті чого облікова ділянка роботи бухгалтерії в частині розрахунків за ПДВ є об'ємною та трудомісткою.

Податковий кредит формують за операціями, що визначені в п. 198.1 ПКУ: придбання або виготовлення товарів та послуг, придбання необоротних активів, отримання оподатковуваних послуг від нерезидента, ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу, ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Бухгалтерський облік вхідного ПДВ залежить від того, яка подія була першою: перерахування коштів чи отримання товару/послуги. Розглянемо типові проведення з відображення податкового кредиту, що мають місце у господарському житті підприємств на прикладі ТОВ «Барлінек Інвест» (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Облік податкового кредиту у ТОВ «Барлінек Інвест»

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1. Перша подія – отримання ТМЦ			
1.1	Оприбутковано ТМЦ	20, 28	631
1.2	Відображено право на ПК з ПДВ	6442	631
2. Перша подія – отримання послуги			
2.1	Отримано послугу з розміщення реклами	93	685
2.2	Відображено право на ПК з ПДВ	6442	685
3. Перша подія – перераховано передплату за товар/послугу			
3.1	Перераховано постачальнику попередню оплату	371	311
3.2	Відображено право на ПК з ПДВ	6442	6441
4. Зареєстрували податкову накладну			
4.1	Нарахували суму податкового кредиту з ПДВ згідно із зареєстрованою у ЄРПН податковою накладною	6412	6442
4.2	Після закінчення граничного строку для реєстрації податкової накладної суму непідтвердженого податкового кредиту списали до складу витрат	949	6442
5. Імпорт товару			
5.1	Перерахували митному органу суму імпортного ПДВ	377	311
5.2	Включили до податкового кредиту суму ПДВ, сплачену на митниці	6412	377

Джерело: Сформовано автором

Продавець, що постачає товари чи послуги, нараховує податкові зобов'язання з ПДВ (п. 185.1 ПК). У загальному випадку датою виникнення податкових зобов'язань є перша з таких дат: отримання коштів від покупця/замовника, відвантаження товарів (п. 187.1 ПК). Типові операції, пов'язані з постачанням товарів чи послуг у ТОВ «Барлінек Інвест», наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Облік податкових зобов'язань у ТОВ «Барлінек Інвест»

№з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1. Перша подія — отримали попередню оплату			
1.1	Отримали попередню оплату від покупця	311	681
1.2	Нарахували суму податкового зобов'язання	6431	6432
1.3	Зареєстровано податкову накладну в ЄРПН	6432	641
1.4	Відображено дохід від реалізації (відвантажено товари, надано послуги, виконано роботи)	361	702
	Закрито розрахунки з ПДВ	702	6431
	Залік заборгованостей	681	361
2. Перша подія — відвантажили товар			
2.1	Відобразили дохід від продажу товару	361	702
2.2	Нарахували податкові зобов'язання	702	6432
2.3	Зареєстровано податкову накладну в ЄРПН	6432	641
2.4	Отримано оплату (друга подія)	311	361
Коригування податкових зобов'язань у разі повернень товарів (робіт, послуг)			
	Зменшено дохід на вартість поверненого товару	704	361, 377
	Відкориговано податкові зобов'язання за ПДВ (методом сторно)	704	6432
	Зареєстровано розрахунок коригування в ЄРПН (методом сторно)	6432	641/ПДВ
Коригування податкових зобов'язань у разі повернень передоплати			
	Повернено передоплату покупцеві	681	311
	Сторновано податкові зобов'язання з ПДВ	6431	6432
	Зареєстровано розрахунок коригування	6432	641/ПДВ

Джерело: Сформовано автором

В Україні розрахунки за ПДВ повністю автоматизовані завдяки впровадженню СЕА ПДВ та використання суб'єктами господарювання облікових інформаційних систем.

На приклад ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «Барлінек Інвест» відбувається в наступних програмних продуктах:

1. IFS Applications – Шведська Система побудована у відкритих стандартах, має спеціалізовану галузеву функціональність і оптимізована для управління ресурсами підприємства (ERP), основними фондами (EAM) і обслуговуванням і ремонтом техніки (MRO). Система забезпечує інтегроване управління життєвими циклами продукції (PLM), основних фондів, роботи з замовниками і надання послуг. IFS Applications дозволяє перейти до "бережливого" (lean) управління підприємством, контролювати витрати, підвищити ефективність ланцюжка поставок, управляти проектами і відслідковувати показники ефективності підприємства. До складу пакету IFS Applications входять наступні програмні рішення: IFS Фінанси, IFS eBusiness, IFS Продажі і сервіс, IFS Інжиніринг, IFS Виробництво, IFS Поставки, IFS TO і ремонти, IFS Персонал, IFS Загальні компоненти, IFS Foundation1 (ядро системи).

Безпосередньо бухгалтерських облік здійснюється в IFS Financial. Основними переваги цієї програми є можливість вести бухгалтерію по українським і міжнародним стандартам, а також інтегруватися з бухгалтерською системою 1С. Система успішно протестована при одночасній роботі більш як 15 000 користувачів- працівників групи Barlinek.

2. 1С:Підприємство - Управління торговим підприємством для України – призначена для вивантаження даних з IFS Financial. В ній зручно перевіряти правильність ведення ПДВ-обліку в IFS Financial за допомогою оборотно-сальдових відомостей.

3. Medoc – призначена для обліку вхідного ПДВ та подачі звітності до контролюючих органів.\

Сучасний ринок бухгалтерського програмного забезпечення наповнений різноманітними рішеннями автоматизації бухгалтерського обліку для підприємств різних видів діяльності. Деякі з них уже апробовані на практиці і є універсальними, інші ж максимально враховують специфіку діяльності підприємства та побажання.

Поширеним серед вітчизняних підприємств є облік ПДВ у конфігурації системи 1С «Підприємство». Він ведеться відповідно до вимог податкового законодавства України і спрямований на формування та реєстрацію податкових документів, автоматизоване заповнення податкових звітів, контроль цільового використання активів і внесення відповідних коригувань у разі невикористання.

У 1С «Підприємство» реалізовано функціональну підсистему "Облік ПДВ", яка забезпечує накопичення та підготовку даних, необхідних для побудови облікових форм і регламентованої звітності з ПДВ. Подіями, що впливають на облік ПДВ, є господарські операції, які можна розділити на оперативні, що фіксуються документами протягом податкового періоду, та регламентні, що виконуються в кінці звітного періоду.

2.2 Процедура бюджетного відшкодування податку на додану вартість та напрямки її спрощення

В умовах сьогодення механізм відшкодування ПДВ лишається однією із головних проблем адміністрування податкових платежів, про що неодноразово відмічали як науковці, так і практики. Цей податок надає потужні інструменти впливу на фіскальну функцію. За допомогою збільшення чи зменшення обсягів відшкодування ПДВ держава у такий спосіб регулює виконання доходної частини бюджету.

У розумінні Податкового Кодексу право на бюджетне відшкодування ПДВ у платника виникає у зв'язку з від'ємним значенням ПДВ. В процедурі відшкодування ПДВ найпроблемнішим залишається питання позитивного висновку органів ДФС України про заявлені до відшкодування суми. Виходячи із практики минулих років, платники ПДВ змушені були у судовому порядку оскаржувати рішення контролюючих органів про завищення сум до відшкодування, що створювало проблеми незапланованих витрат часу, фінансів та ресурсів.

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету та строки розрахунків із бюджетом, визначено у

ст. 200 ПКУ. Для виникнення права на бюджетне відшкодування ПДВ необхідне виконання додаткових умов, крім від'ємного значення по декларації (пп. «б» п. 200.4 ПКУ) [1]:

- сума ПДВ по податковому кредиту має бути до цього уже сплаченою постачальникам, тобто податковий кредит виник по тим операціям і у тій сумі, коли відбувалася оплата товарів, робіт, послуг постачальникам, при чому грошима. Треба наголосити, що зараховуються й суми, які були сплачені постачальникам авансом. Про можливість врахування сум ПДВ, які були у складі попередньої оплати за товари, роботи, послуги, говорить лист ДФС від 05.04.2018 р. №1432/6/99-99-15-03-02-15/ПК. Враховується у відшкодування і ПДВ, який був сплачений при імпорті на підставі митної декларації;
- сума відшкодування не може перевищувати ліміт реєстрації податкових накладних (Σ накл). Якщо від'ємне значення перевищило, то з метою бюджетного відшкодування необхідно обмежитися лімітом, а решту суми перенести на наступний період. Право на відшкодування при цьому не втрачається;
- відсутність податкового боргу. Якщо борг є, незалежно від його статусу, то від'ємне значення спочатку враховується в його погашення, при чому лише в межах ліміту реєстрації, тобто з дотриманням другого обмеження.

Сама процедура бюджетного відшкодування ПДВ, яка регламентована п.200.7 – 200.23 ст.200 Податкового кодексу України та діє починаючи з 01.01.2017 р., була запроваджена Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. По суті процедура полягає в автоматичному внесенні податковим органом до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, відповідної заяви платника ПДВ з податковою декларацією, протягом операційного дня її отримання у хронологічному порядку її надходження. Далі, у разі узгодження зазначеної в заяві суми бюджетного відшкодування зі сторони податкового органу, така сума підлягає перерахуванню на поточний рахунок платника податків у

банківській установі органом казначейства протягом п'яти операційних днів з дня такого узгодження (див. Рис. 2.2) [1, 45].

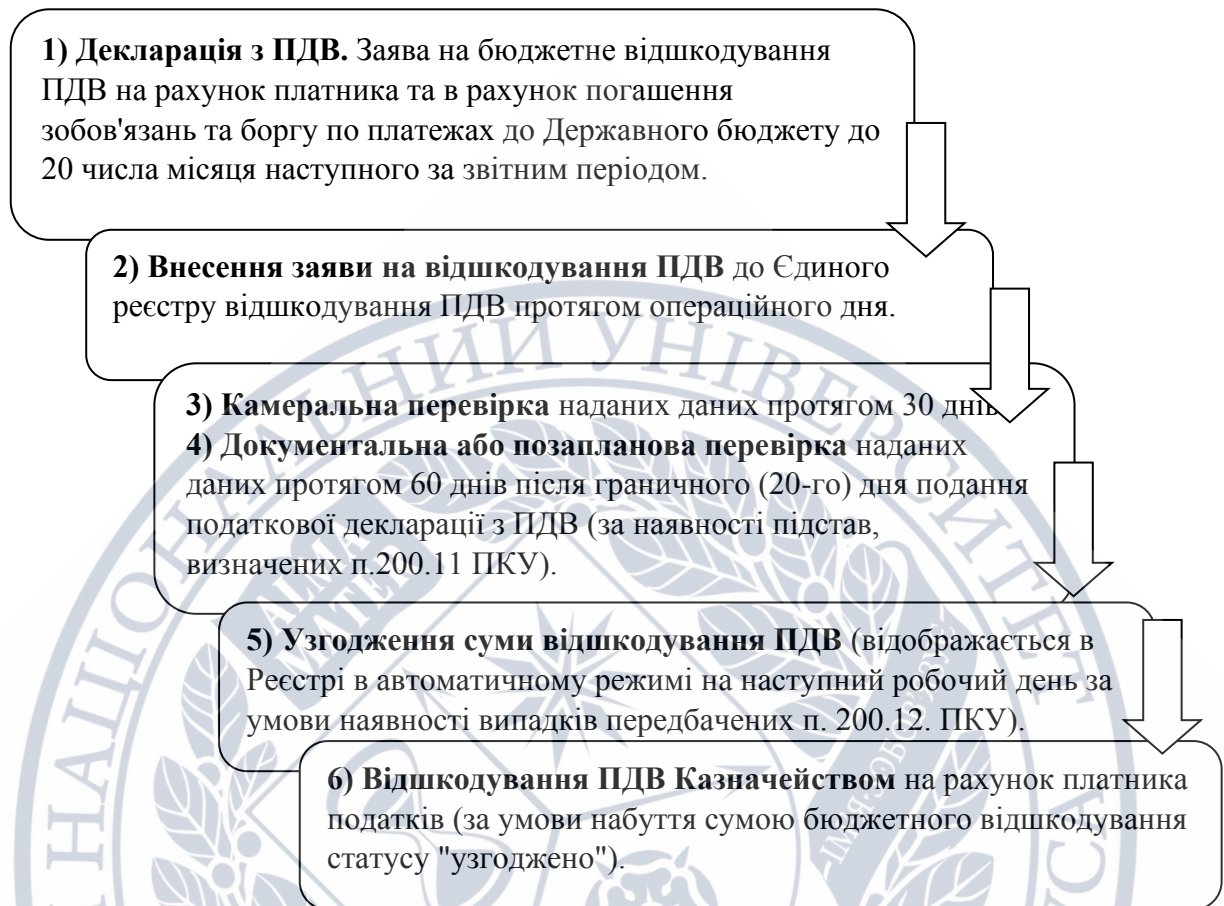


Рисунок 2.2 – Механізм автоматичного відшкодування ПДВ у 2020 році

Джерело: Сформовано автором на основі [1, 45]

Недосконалість правового регулювання системи відшкодування ПДВ за рішеннями суду, наявність недоліків у статистичній звітності та існуючих системах збору й аналізу інформації, відсутність належного контролю з боку Державної казначейської служби України та органів ДФС України за станом відшкодувань і виконанням своїх рішень, прямі порушення чинного законодавства посадовими особами цих відомств призводять до непрозорості системи відшкодування ПДВ і, як наслідок, створюють сприятливі умови для прийняття рішень, що носять ознаки зловживань та корупції. Проблеми системи бюджетного відшкодування ПДВ систематизовано в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Проблеми системи бюджетного відшкодування ПДВ [46]

Проблема	Опис проблеми
Податкові перевірки	За результатами проведення планової чи позапланової документальної перевірки фіскальними органами складаються податкові повідомлення-рішення щодо зменшення розміру бюджетного відшкодування ПДВ шляхом зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування. Найпопулярнішою причиною є посилення на нереальність господарської операції з «фіктивними» контрагентами. Таким чином, сума бюджетного відшкодування ПДВ набуває статусу «оспорюваної»/«непідтвердженої», що дає можливість відзивувати про відсутність у держави заборгованості перед бізнесом. Як наслідок, допоки платник податків роками судиться з фіскальними органами, формально держава йому нічого не винна. Таку ситуацію можна назвати «безпроцентним кредитуванням держави з боку бізнесу», а для отримання коштів потрібно дочекатися рішення суду касаційної інстанції.
Зупинка чи відмова в реєстрації податкових накладних	Проявляється в надуманій зупинці та відмові в реєстрації податкових накладних. Це здебільшого стосується контрагентів експортерів, проте має прямий вплив на подальше бюджетне відшкодування ПДВ. Критерії ризикованості платника податків як підстави для зупинки чи відмови в реєстрації податкової накладної, затверджені листом ДФС України, що, на нашу думку, є незаконним.
Тиск з боку правоохоронних органів	Проявляється в надуманих кримінальних провадженнях під час проведення слідчих дій, зокрема за ст. 212 та ст. 191 Кримінального кодексу України. Існує практика незаконного арешту на підставі ухвали слідчого судді: а) суми ліміту ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ підприємства; б) грошових коштів та іншого майна підприємства в розмірі проблемної суми бюджетного відшкодування ПДВ.
Фактична відмова в бюджетному відшкодуванні ПДВ	Як правило, це має місце у випадках, коли фіскальний орган остаточно програв податковий спір, рішення суду набрало законної сили, проте відшкодовувати спірну суму фіскальний орган все одно відмовляється. В зазначених випадках податкові органи не мають жодних юридичних підстав для відмови в бюджетному відшкодуванні ПДВ, проте в листах чи неофіційних розмовах наголошують, що відмовляють у відшкодуванні, оскільки сподіваються на появу у майбутньому коштів на судовий збір та планують вчергове подати апеляційну / касаційну скаргу з проханням поновити строки. Законодавчі ініціативи щодо зменшення розміру судового збору, зокрема в податкових спорах, можуть призвести до масових безпідставних оскаржень законних судових рішень з боку фіскальних органів, тиску на бізнес та штучного відтермінування бюджетного відшкодування ПДВ.

Таким чином, найчастіше відмовляють у поверненні від'ємного значення ПДВ, посилаючись на нереальність господарських операцій, за наслідками яких сформовано відповідний податковий кредит, чи відсутність зв'язку придбаних товарів та послуг з господарською діяльністю платника. Іншими, на нашу думку, формальними причинами відмови є помилки в декларації з ПДВ чи неправильний облік сум від'ємного значення ПДВ [46].

На досліджуваному ТОВ «Барлінек Інвест» також мають місце проблеми з відшкодуванням заявленого податкового кредиту, отриманого за результатами придбання товарів та послуг. За висновками фіскального органу підприємство бере участь у безтоварних господарських операціях.

Для рішення цієї проблеми нами розроблено перелік практичних рекомендацій, що дозволять мінімізувати претензії фіскальних органів.

Перед заключення угоди на постачання товарі та/чи послуг, необхідно ретельно перевірити контрагента та запросити у нього такі документи, завірені мокрою печаткою та підписом:

1. копія статуту контрагента, реєстраційних, ліцензійних документів контрагента на право здійснення певного виду діяльності, витягу з реєстру платників ПДВ, довідки з ЄДРПОУ з КВЕДами контрагента, довіреність (зі зразками підписів) посадових осіб контрагента, уповноважених на підписання договорів та первинних документів;

2. копія паспорта керівника (підписанта) контрагента, який буде підписувати договір та інші документи за цим договором, наказів про призначення посадових осіб контрагента, що відповідають за оформлення та підписання його бухгалтерської та податкової документації.

Також рекомендуємо користуватися системою YOU CONTROL - youcontrol.com.ua. Вона дає актуальне та правдиве досьє на контрагента, автоматично перевіряє більш ніж 522 фактори що впливають на співпрацю та робить висновок про надійність підприємства на основі більш ніж 180 джерел інформації. Тобто, можливо здійснити моніторинг контрагента та дізнатись інформацію про банкрутство, санкції, судові рішення, ризикові види діяльності, ознаки фіктивності місцезнаходження та багато іншого.

За можливості, потрібно переконатись що у контрагента є необхідні виробничі та трудові ресурси (складські приміщення, основні фонди) на здійснення діяльності.

Якщо податковий кредит знімають за результатами діяльності з постійним бізнес-партнером, радимо на в'їзді в підприємство встановити

систему відео реєстрації та додатково фіксувати факт перетину транспортного засобу в журналах реєстрації.

Іншими словами варто дотримуватися принципу належної обачності, а саме перед укладанням договору вчиняти дії на отримання інформації щодо належної правоздатності контрагента та наявності у його представника права підписувати первинні документи.

Надалі у разі претензій з боку фіскального органу щодо безтоварності операцій, використовуючи перелічені вище копії документів в сукупності з первинними документами, складеними на виконання договорів поставки товарів, підприємство зможе підтвердити, що угода мала місце, контрагент та підписант з його боку були перевірені усіма доступними для підприємства способами.

Щодо рекомендацій на державному рівні: пропонуємо розширити та поглибити критерії щодо контрагентів та ланцюгів поставок з метою більш точної ідентифікації ризикованості. Це зменшить кількість перевірок, проте надасть час податковим органам якісніше проводити роботу з ситуаціями які дійсно мають ознаку фіктивності. Також деталізація критеріїв ризику на довгий час виключить із списку на перевірки тих, хто проводить прозорі прості операції із зрозумілим колом контрагентів.

Як свідчить практика навіть при позитивному рішенні, держава не завжди вчасно виконує свої зобов'язання по відшкодуванню від'ємного значення, що в свою чергу спричиняє зростання терміну заборгованості уряду перед платниками податків.

Однією з причин затримки відшкодування ПДВ називають повільний процес списання коштів державного бюджету (місцевих бюджетів), що здійснюється Казначейством України у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України: пріоритет відшкодування полягає в черговості надходження таких розпоряджень щодо видатків бюджету – в межах відповідних бюджетних призначень та наданих бюджетних асигнувань (п. 9 розділу VI Бюджетного кодексу України) [47].

Узагальнюючи напрацювання вітчизняних вчених в дослідженні так званого невідшкодування ПДВ, варто виділити реальні причини відмови у поверненні від'ємного значення, а саме: використання платниками ПДВ різних незаконних схем уникнення сплати податкових зобов'язань (детальний аналіз цих схем наведено в пункті 2.5 кваліфікаційного (магістерського) дослідження); недосконалий механізм відшкодування ПДВ, що стосується головним чином методичної якості законів; високий рівень тіньової економіки в Україні [48].

Так чи інакше, але за спеціальним Законом у сфері гарантування виконання судових рішень дані причини не є приводом для невиконання бюджетного відшкодування платникам податків.

Цікавим є досвід європейських країн щодо забезпечення виконання судових рішень у спорах з органами публічної влади. Адміністративні кодекси Франції, Німеччини, Польщі та інших держав містять норми «Наслідки невиконання судових рішень». Так, за Кодексом про адміністративну юстицію Франції, адміністративний суд на забезпечення виконання судового рішення юридичними особами, які здійснюють управлінські повноваження, може оголосити астрент (пеня, що нарастає в разі прострочення взятих зобов'язань). У разі невиконання судового рішення й вимог щодо астренту посадові особи юридичних осіб підлягають штрафу.

Незважаючи на те, що в Україні з кожною податковою реформою уряд намагається вдосконалити механізм здійснення бюджетного відшкодування ПДВ, зазначені проблеми залишаються, а в деяких випадках ситуація навіть погіршується.

Нині як і в майбутньому результативність та успішність автоматичного відшкодування ПДВ буде залежить не стільки від критеріїв, котрі встановлені нашим законодавством, але скільки від успішності проведення податкової реформи. Варто щоб податкова реформа сприяла формуванню дійсно нової, аналітичної та сервісної податкової служби та допомогла у вирішенні загаданих вище проблем. На нашу думку набір нових мотивованих та кваліфікованих

спеціалістів з конкурентними заробітними платами також покращить організацію податкового процесу.

Втілення в життя зазначених кроків у поєднанні з функціонуванням єдиного реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ матиме наступні позитивні наслідки:

- забезпечення належного та своєчасного відшкодування ПДВ платникам, унеможливлення виникнення та накопичення заборгованості в майбутньому, що сприятиме відновленню і зростанню довіри до системи адміністрування податків, держави в цілому;
- зменшення кількості судових спорів щодо бюджетного відшкодування;
- створення позитивної динаміки розвитку бізнесу;
- забезпечення прозорості та відкритості системи адміністрування ПДВ, унеможливлення подальших зловживань і порушень законодавства;
- приведення податкової системи України до міжнародного рівня, формування позитивного іміджу в рамках співпраці з МВФ.

2.3 Проблеми системи блокування податкових накладних та розрахунку коригувань

1 липня 2017 року механізм адміністрування ПДВ зазнав суттєвих змін. З цього моменту почала діяти система зупинення реєстрації податкових накладних (ПН) та розрахунку коригувань (РК) та система моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінювання ступеню ризиків.

Зупинення реєстрації ПН та РК відбувається за умови того, що платники податків підпадають під визначені в чинному законодавстві критерії. Державна фіскальна служба (далі ДФС) аналізує ступінь ризику платників податків та податкових операцій та визначає, чи є підстави для зупинення реєстрації ПН в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

Механізм зупинення реєстрації ПН регламентується Наказом Міністерства Фінансів України №520 «Про затвердження Порядку прийняття

рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 12.12.2019 р. (далі – Наказ №520), Податковим Кодексом України та затвердженим Листом ДФС, що визначає критерії ризиковості платників податків, здійснення операцій та показників, за якими визначається позитивна податкова історія [49].

Законодавчо система блокування ризикових ПН/РК покликана ліквідувати махінації з ПДВ та мінімізувати корупційні ризики.

Однак на практиці система більшою мірою спрямована на вирішення фіскальних завдань. Адже зупинення реєстрації ПН зазвичай фактично спричиняє подвійну сплату ПДВ: підприємство-продавець ПДВ – зобов'язання повинен задекларувати та сплатити в повному обсязі, не зважаючи на факт блокування ПН, тоді як його контрагент-покупець права на податковий кредит не отримує. Це в свою чергу є ще й порушенням податкового принципу рівності [50].

У такій ситуації платник ПДВ змушений захищати свої права й інтереси по кожному заблокованому документу і надавати докази того, що при складанні таких ПН/РК він закон не порушував. Це спричиняє значні затрати часу та коштів, та впливає на нормальне ведення діяльності або ж взагалі призупиняє роботу добросовісних платників.

Рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації ПН/РК у ЄРПН ухвалює комісія регіонального рівня.

У Наказі № 520 наведено перелік необхідних для розблокування документів, до яких належать копії договорів, первинних і розрахункових документів, які умовно можна розділити на дві групи:

- 1) документи, пов'язані з придбанням та/або виробництвом товарів/послуг із заблокованої ПН/РК;
- 2) документи, що підтверджують операцію з постачання (відвантаження покупцю, оплату), за фактом якої й було складено заблоковану ПН/РК [49].

Тож для того, щоб успішно розблокувати ПН/РК, необхідно практично роз'яснювати, звідки отримано товар (послугу), сировину (тобто відносини з

постачальниками), хто безпосередньо задіяний у господарській діяльності (тобто наявність трудових ресурсів та підрядників), де здійснюється господарська діяльність (тобто наявність виробничих ресурсів, обладнання, приміщень), кому реалізовано товар/послугу (тобто відносини з покупцями) [50].

Щодо пояснень, то вони зазвичай подаються у форматі короткого або детального повідомлення.

Детальні пояснення вимагають ретельнішого підходу, оскільки формуються як окремий документ, який сканують і прикріплюють до повідомлення про подання документів.

Детальні пояснення доцільно поділити на такі частини:

- 1) історична інформація про компанію (коли вона була створена, хто є власником, директором, бухгалтером, статутний капітал та ін.) з актуальною інформацією;
- 2) наявність ресурсів для здійснення діяльності за номенклатурою в заблокованій податковій накладній, опис технічних процесів виробництва (придбання);
- 3) опис подій від моменту укладення договору з контрагентом до блокування податкової накладної в хронологічному порядку.

Цей етап є важливим, оскільки ретельність збору й підготовки необхідної інформації може стати запорукою успіху при розгляді регіональною комісією ДПС уже на ранній стадії.

Самі ж письмові пояснення та копії документів платник подає до ДПС в електронній формі за допомогою засобів електронного зв'язку (тобто через сервіс «Електронний кабінет платника», єдине вікно подання електронної звітності або за допомогою програми М.Е.Дос) у вигляді Повідомлення про подання пояснень і копій документів щодо ПН/РК, реєстрацію яких зупинено).

Оскільки формат подання Повідомлення обмежується кількістю символів, то в ньому варто відразу зазначати, що до Повідомлення долучають сканкопії детальних пояснень операції та додатків на відповідній кількості аркушів. Це

зумовлено тим, що кількість документів довільного формату, які додають до Повідомлення, не обмежена.

Копії документів, які долучають до Повідомлення, завіряти не потрібно, бо їх подають відсканованими у форматі PDF та у вигляді окремих додатків до Повідомлення з відповідним накладанням на них кваліфікованого електронного підпису й печатки (за наявності).

Варто відзначити що комісія ДФС, яка відповідає за розгляд заяв про розблокування, повільно їх розблоковує. Заблокованими за результатами розгляду комісією заяв платників залишаються близько 70% ПН [50].

У результаті кількість заблокованих ПН зростає, а підприємства, чий накладні заблоковані, опиняються у вкрай складній ситуації через відволікання їхніх обігових коштів. Відбувається це внаслідок того, що комісія ДФС змушена приймати рішення щодо розблокування/продовження блокування за відсутності необхідної для прийняття такого рішення інформації, а часто і часу на глибоке вивчення тієї інформації, що їм доступна.

Одним із напрямків вирішення цієї проблеми може бути введення додаткового документу. Його можна сформувавши, як додаток до податкової декларації. До прикладу, під блокування ПН найчастіше потрапляють виробники та надавачі послуг (будівництво, транспортні перевезення вантажів). Додатковий документ для таких суб'єктів господарювання міститиме інформацію про рух продукції на підприємстві, шляхи надходження та використання продукції. У ДФС буде більше інформації для підтвердження реальності операцій. Необхідно, щоб дані цього документу автоматично заносилися по кожному підприємству окремо.

Ідея впровадження блокування ПН/РК спрямована на виявлення недобросовісних підприємств, які були створені для ухилення від сплати ПДВ до Державного бюджету України та його неправомірного відшкодування. Це є дуже позитивним рішенням, однак, з іншої сторони під блокування часто підпадають ПН реальних підприємств [50].

На нашу думку система зупинення реєстрації податкових накладних та система моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінювання ступеню ризиків потребує модернізації:

— у бік обмеження механізму позасудового блокування податкової накладної/ розрахунку корегування в Єдиному реєстрі податкових накладних (за зразком механізмів фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним способом, фінансуванню тероризму та фінансуванню поширення зброї масового знищення) – загальний термін блокування операцій не повинен перевищувати 30 робочих днів;

— під процедури моніторингу у реальному часі повинні підлягати не лише вартісні характеристики господарських операцій, що виступають об'єктом оподаткування податком, а й кількісні характеристики (аналіз даних залишків товару за кодом УКТЗЕД), а будь-які суттєві відхилення у товарному обліку платників, що мають великі накопичення підтвердженого податкового кредиту, повинні негайно підлягати заходам податкового контролю;

— наразі система моніторингу передбачає існування «привілейованого класу платників», здебільшого великих компаній, ПН/РК яких за розрахунками контролюючого органу не підлягають блокуванню у будь-якому разі (так звана позитивна податкова історія платника податку), хоча саме цей прошарок платників більш схильний до уникнення від оподаткування.

Швидше за все, що у існуючому чи модифікованому вигляді дана система продовжуватиме діяти. Тому рекомендуємо доброчесним підприємствам мінімізувати свої ризики ще на етапі укладання договорів, належно документувати господарські операції.

2.4 Ефективність, проблеми та шляхи удосконалення адміністрування податку на додану вартість

У світовій практиці податковий розрив є тим показником, що вказує на фінансовий потенціал, податкову ефективність та рівень адміністрування податку. Що він більший, то гірша ситуація із тінізацією економіки. Спроби останніх років побороти «тінь» підвищенням автоматизації та покращенням адміністрування, навпаки, призвели до збільшення податкового розриву. Тому проблема бюджетних втрат від сплати ПДВ займає провідне місце і потребує термінового вирішення.

Податковий розрив (tax gap) – це різниця між податками й зборами, що мають сплатити платники, і тими платежами, які фактично надійшли до бюджету. Застосування концепції податкових розривів має подвійну мету – оцінювання ефективності адміністрування ПДВ та ідентифікацію основних загроз для податкової бази.

На сьогоднішній день за оцінками міжнародних експертів величина податкових розривів з ПДВ в економіці знаходиться на рівні 20 % від обсягу податкових надходжень. В Україні дане значення є дещо вищим і коливається на межі 25 % [51].

За даними дослідження [52] починаючи з 2016 року спостерігається значне зростання податкового розриву. За 2010-2015 роки середнє значення податкового розриву було близько 1% бази оподаткування, а вже за 2016-2019 роки воно зросло до 1,7%. Цікаво, що в повному функціоналі саме з початку 2016 року запрацювала система моніторингу критеріїв оцінки ризиків, відома як СМКОР.

Значення показника є результатом дії досить не простої системи електронного адміністрування податків, непрозорими правилами реєстрації податкових накладних у ЄРПН та недосконалим механізмом блокування податкових накладних. Але насправді тягар адміністрації, включаючи боротьбу проти осіб, що ухиляються від сплати податків, та шахрайських схем, звалився

на плечі платника податків. Отже, можна дійти висновку, що податковий розрив в Україні тісно зв'язаний з системою адміністрування ПДВ.

Тому, спроби останніх років побороти «тінь» підвищенням автоматизації та покращенням адміністрування, навпаки, призвели до збільшення податкового розриву.

До проблем адміністрування ПДВ на сьогодні можна віднести:

- оперативність відшкодування ПДВ. Маніпулювання можливостями використання ПДВ, що призводить до приховування реальних доходів;
- недоліки бюджетного відшкодування податку (несвоєчасне повернення коштів; прямі збитки для держави);
- необґрунтованість перерахування бюджетних коштів підприємницьким системам;
- відсутність диференціації ставок податку на додану вартість;
- недостатність прогресивних методів обчислення податкової бази;
- складність партнерських взаємовідносин із платниками;
- недостатня лібералізація процесів подання-прийняття податкової звітності та здійснення перевірок 53.

З нашого погляду, вищезазначені проблеми є наслідком наступних причин: корупція у сфері адміністрування ПДВ, спричинена низьким рівнем державного управління та низьким рівнем податкової культури платників податків; надмірне податкове навантаження на бізнес, що призводить до попиту на послуги із зменшення податкового навантаження або ухилення від сплати податків; невідповідність податкового законодавства реально існуючим суспільно-економічним відносинам; значний обсяг тіньового обігу товару, призначеного для експорту; можливість продажу імпортованого товару без ПДВ за готівку; наявність податкової заборгованості; недоплата податку через непорозуміння з боку платників податків.

Вирішення питань із ПДВ має відбуватися у двох напрямках: перший – зменшення податкового навантаження на бізнес, другий – прибирання умов, які створюють корупційні та оптимізаційні можливості. Щодо другого напрямку –

Центр соціально-економічних досліджень CASE-Ukraine щорічно публікує опис інструментів ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування в Україні, з особливим акцентом щодо ПДВ. Тому, потрібно розробити комплекс заходів, що унеможливають користування такими інструментами. Доцільно буде посилити покарання за порушення податкового законодавства.

Враховуючи значну долю тіньового сектору економіки та низькі показники бюджетного потенціалу країни потреба в пошуку не лише нових методів та способів мінімізації податкових розривів, але й пошуку ефективних механізмів детінізації економіки набуває значної актуальності. Не зважаючи на певні спроби розробки основних заходів державної політики, спрямованої на протидію незаконному виведенню коштів та подальшій легалізації, їх результативність залишається низькою. Це в свою чергу призводить до зростання обсягів та частоти викривлення даних фінансової, бухгалтерської та податкової звітності, та формує передумови до зниження ефективності державної фінансової політики у сфері детінізації економіки 54.

Пропонуємо звернути увагу на інноваційний досвід Казахстану в адмініструванні ПДВ.

Казахстан впроваджує технології blockchain в механізми податкових інформаційних систем країни. З 1 січня 2019 року в Казахстані було запроваджено механізм роздільного обліку руху грошей по операціях за товар і сум ПДВ за допомогою спеціального Контрольного рахунку ПДВ. Контрольний рахунок ПДВ – це окремий банківський рахунок, де ведеться облік руху грошей за сумами ПДВ. До таких банківських рахунків застосовується окремий режим здійснення операцій.

При взаєморозрахунках між покупцями і постачальниками з поставки товарів, а також сплати ПДВ до бюджету суми ПДВ зараховуються на Контрольний рахунок ПДВ контрагента.

Суть проекту – це формування децентралізованої бази даних, що дозволяє миттєво відстежувати ланцюжки фінансових транзакцій платників податків і

виробляти їм гарантоване повернення ПДВ. Новий метод забезпечує прискорене повернення перевищення ПДВ, автоматичне формування попередніх декларацій, скорочення кількості перевірок з боку податкових органів. Зростання збирання ПДВ, підвищення прозорості адміністрування, а також неможливість застосування сірих схем також є плюсами використання даного нововведення. Тобто, ніхто не зможе ні додати, ні видалити транзакцію по ПДВ заднім числом. Учасниками системи будуть всі банки і державні органи. Кошти, що надійшли на рахунки ПДВ, можна буде використовувати тільки для оплати ПДВ іншому контрагенту або для перерахування в бюджет.

Китай та Великобританія також активно впроваджують блокчейн-технології для формування мережі «цифрових рахунків», тобто всіх інвойсів по всіх операціях усіх платників податків у країні, що дозволить значно спростити аналіз податкових ризиків.

У віддаленій перспективі вбачаємо можливість України використовувати технології blockchain, за умов підвищення рівня цифрової грамотності населення та стимулювати розвитку ІТ галузі. У будь-якому випадку є потреба в реальній цифровій стратегії розвитку ПДВ з чіткими дедлайнами на рівні Мінфіну та фіскальної служби.

2.5. Аналіз схем з ухилення від сплати податку на додану вартість та шляхи їх подолання

Діючі вимоги податкового законодавства та складні процедури утримання та перерахунку ПДВ є обтяжливими для вітчизняних суб'єктів господарювання. Так, за даними звіту Центру соціально-економічних досліджень CASE-Ukraine з посиланням на рейтинг Doing Business–2019 «від загального часу, витраченого на сплату податків, 60 відсотків припадає саме на дотримання вимог законодавства щодо сплати ПДВ» [55].

Такий стан обумовлений існуванням досить складної системи електронного адміністрування податку (СЕА ПДВ), непрозорими правилами реєстрації податкових накладних в ЄРПН і недосконалим механізмом

блокування податкових накладних, що генерують додаткові й чималі витрати часу й коштів платників податків на провадження податкового обліку й сплату податку. Фактично тягар адміністрування, включаючи боротьбу з ухильниками й недобросовісними схемами, держава переклала на плечі платника податків і його коштом.

Побудована в Україні система адміністрування ПДВ – одна з найбільш обтяжливих для платників податків у світі. Тому, з огляду на важкий адміністративний тягар та історично високу корупціогенність податку, саме питання втрат бюджету внаслідок схем уникнення від сплати ПДВ – одне з найактуальніших.

Водночас варто зазначити, що із запровадженням СЕА ПДВ і СМКОР розміри ринку «податкових ям» і «скруток» суттєво скорочено, але це не скасовує необхідності модернізації системи адміністрування податку в бік збільшення її дружності та комфортності для платників податків.

Розглянемо найпопулярніші, за висновком Центру соціально-економічних досліджень CASE-Ukraine, схеми ухилення від сплати ПДВ [55]:

1. *Фіктивне підприємництво (missing trader), зокрема карусельні схеми.* Суть схеми: фіктивне підприємництво, у розумінні сфери податків, – це отримання контролю над суб'єктом підприємницької діяльності для вчинення дій, спрямованих на уникнення або ухилення від сплати податків, зокрема ПДВ, отримання готівки та проведення маніпуляцій із фінансовою звітністю та первинними документами. Так, Кримінальний кодекс України (ст. 205) визначає фіктивне підприємництво як «створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона». Схема незаконного відшкодування ПДВ, коли товари багаторазово перепродують і експортують, внаслідок чого експортер відшкодовує ПДВ, а постачальники, не сплативши податок, зникають, отримала назву карусельної (або «карусельне шахрайство»). Один і той же товар може курсувати всередині країни (або між

країнами) по колу, даючи змогу використовувати відшкодування ПДВ як інструмент злочинного бізнесу.

2. *Формування схемного податкового кредиту («скрутки», або схемний ПДВ).* Суть схеми: підприємство (здебільшого легальний імпортер) офіційно імпортує товари до України, сплачуючи до бюджету ПДВ на імпорт та отримуючи, відповідно, податковий кредит на цю суму. Далі товар реалізують всередині країни за готівкові кошти, але за документами він залишається на товарному обліку підприємства. Водночас СЕА ПДВ надає такому підприємству змогу виписувати податкові накладні на всю суму імпортного ПДВ, що дозволяє протиправно сформувати податковий кредит зацікавленим платникам ПДВ, а отримані на рахунки кошти повернути клієнту готівкою за вирахуванням процентів «за послугу». Схема (так званих скруток, або схемного ПДВ) дуже важка для виявлення контролюючими органами, не ідентифікується на стадії декларування, потребує інвентаризації товарних залишків і звірки товарних опцій.

За даними Звіту Державної фіскальної служби України за 2018 р. у межах комплексного контролю податкових ризиків з податку на додану вартість «охоплено 2.9 тис. вигодонабувачів та 5.5 млрд грн ПДВ, донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування та бюджетне відшкодування ПДВ на 3.3 млрд грн, встановлено нереальність операцій з продажу на 1.4 млрд грн». За матеріалами оперативних підрозділів 2018 р. виявлено ознаки злочинів і почато 178 кримінальних проваджень за виявленими фактами незаконно заявленого до відшкодування ПДВ на 1.3 млрд грн і незаконно відшкодованих з бюджету 345.8 млн грн ПДВ [56].

Податкові правопорушення є серйозною проблемою дефіциту бюджету, зменшення регулювального податкового впливу на економіку і соціальну сферу, певним гальмом на шляху українського європейського вибору. Як указує І. А. Гуцул, способами протидії ухиленню від сплати податків є застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства, досягнення оптимального рівня податкового навантаження, створення

ефективної системи податкового контролю, підвищення податкової культури та досягнення партнерських відносин, формування передумов для легалізації тіньових структур [57]. У цій роботі доводяться переваги та недоліки зазначених методів; але додамо до цього те, що всі перелічені методи протидії податковим ухиленням, на жаль, не є в Україні достатньо ефективними з погляду податкового адміністрування. Вважаємо, що національна система податкового адміністрування, і зокрема – податкового аудиту, особливо потребує кардинального реформування у напрямі забезпечення її ефективного функціонування. Саме тому однією з найважливіших і таких, що вже давно потребує свого вирішення, є проблема забезпечення ефективності податкового аудиту. У цьому сенсі наша країна надто відстає від розвинених країн світу, що ще більше актуалізує вказаний напрям досліджень [58].

У відносинах між платниками податків і фіскальними органами найголовнішим наразі є податковий аудит із переліком різного виду податкових перевірок.

Для кількісного оцінювання ефективності податкового аудиту необхідно врахувати різні за змістом показники, зіставити їх та на цій основі розрахувати інтегральний (узагальнюючий) показник. Тому виникає потреба в розробленні методичного підходу до комплексного оцінювання ефективності податкового аудиту.

Одним з таких підходів може бути такий:

$$E = \frac{(A + S) \times P_D \times P_B}{ETA} \quad (2.1)$$

де E – ефективність податкового аудиту; A – суми донарахованих у процесі податкових перевірок податків; S – суми нарахованих у процесі податкових перевірок штрафних санкцій; P_D – імовірність виявлення податкового правопорушення; P_B – імовірність притягнення порушника до сплати A і S ; ETA – вартість реалізації податкового аудиту [59].

Виходячи з наведеної вище формули, підвищення ефективності податкового аудиту можна досягти за рахунок збільшення чисельника (тобто A , S , P_D і P_B) чи зменшення ЕТА. Вважаємо, що всі ці напрями підвищення E , за умови їхнього комплексного обґрунтованого змінювання, можуть забезпечити бажане покращання ефективності податкової роботи. Однак, на наше переконання, значно більший вплив на ефективність податкового аудиту в Україні має саме ймовірність виявлення правопорушень у податковій сфері. Так, за офіційними даними, значення цього показника не сягає навіть 60 % [60]. Можна з упевненістю стверджувати, що, мабуть, фактичні значення цього показника є ще меншими, ніж офіційні дані.

Імовірність виявлення податкових порушень залежить від виду податкових перевірок, які передбачено ПКУ. З огляду на наявність різних видів податкових перевірок, варто звернути увагу на те, що на величину цієї ймовірності впливає саме ідеологія і технологія здійснення тої чи іншої податкової перевірки. Ідеться насамперед про планові податкові перевірки, які проводяться за сформованим планом і мають на меті охопити весь перелік платників податків, з урахуванням величини їхнього податкового ризику. Звичайно, що сам факт урахування податкового ризику, що вже певний період здійснюється в Україні (чого взагалі не було раніше), можна вважати позитивом у сенсі його впливу на ефективність податкової роботи. Однак, як доводить аналітичний огляд наукових публікацій щодо закордонного досвіду податкового аудиту, у розвинених країнах світу набагато вища частка добровільно сплачуваних податків та менше з боку фіскальних органів звертається увага на суцільне проведення перевірок, тим більше обов'язкових для всіх платників – так званих планових. Коли поглянути на планові податкові перевірки, то може здатися, порівнюючи дію Податкового кодексу з Кримінальним кодексом, що йдеться про те, що немає планових кримінальних перевірок, обшуків тощо, бо в цій сфері діє презумпція невинуватості, а в податковому праві закладена, навпаки, презумпція винуватості платників податків, яка на практиці інколи доходить до абсурду й свавілля з боку

податкових контролюючих. Також висловимо ще думку про те, що перебільшений акцент на плановості в податковому аудиті напряму пов'язаний зі спадком від планової соціалістичної економіки, у якій усе було пронизане різними планами, які інколи формувалися просто заради самих планів. Необґрунтовані й нереальні плани зумовлювали появу і поширення фальсифікацій, приписок і т. д.; так само нереальність, але обов'язковість виконання податкових планів, породжує практику тиску на платників податків заради намагання виконання цих планів [61].

Усе це пояснює ту ситуацію, що в Україні чисельність фіскальних контролюючих і кількість податкових перевірок занадто перевищують аналогічні показники в інших країнах (щодо чисельності населення чи кількості платників податків), а ефективність цих перевірок – набагато нижча. Причиною цього є пріоритетна традиція проведення планових перевірок, імовірність виявлення податкових порушень у яких набагато нижча, ніж у податкових розслідувань. Податкові розслідування в усіх країнах здійснюються тоді, коли ймовірність виявлення цих порушень є переконливою [61]. Вважаємо що Україні треба рішуче переходити від планових перевірок до інноваційних методів контролю з використанням прогресивних цифрових технологій, серед яких відомим є електронний аудит. Перспективи цього виду перевірки окреслено у розділі 3.

Варто відзначити, що у сучасних реаліях порушення податкового законодавства не завжди носять навмисний характер. Типові порушення вітчизняних підприємств за розрахунками з бюджетом та їх наслідки відображено в табл. 2.6.

Для штрафних санкцій по ПДВ зручно використовувати субрахунок 641/ПДВ_{штраф} – він дозволяє відстежувати заборгованість за штрафами, пов'язаними з ПДВ, та їх погашеннями.

Таблиця 2.6 – Типові порушення вітчизняних підприємств за розрахунками з бюджетом та їх наслідки [1]

Порушення	Відповідальність відповідно до ПКУ
Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності	накладення штрафу в розмірі 170 гривень, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. У разі повторного такого порушення протягом року в розмірі 1020 гривень.
Порушення строків реєстрації податкових накладних	10% суми ПДВ, зазначеної в податковій накладній, у разі порушення строку реєстрації до 15 к.д.; 20% - у разі порушення строку реєстрації від 16-30 к.д.; 30% - у разі порушення строку реєстрації від 31-60 к.д.; 40% - у разі порушення строку реєстрації від 61-365 к.д.; 50% - у разі порушення строку реєстрації від 366 і більше к.д.
Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати	штраф в розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету; ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів – 50%; дії вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, - 75%.

До інших порушень можна віднести: неповне та неправильне відображення бази оподаткування ПДВ; неправильне застосування ставок ПДВ до конкретних операцій, визначених в ПКУ; обкладання ПДВ операцій, що вивільнені від сплати ПДВ; помилки арифметичних розрахунках (так званий «людський фактор»); незаконне та необґрунтоване застосування пільг щодо ПДВ; неправильне відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з бюджетом; порушення строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Загалом відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи визначено в главі 11 ПКУ. Згідно якої можуть застосовуються такі види юридичної відповідальності (п. 111.1 ПКУ): фінансова; адміністративна; кримінальна [1].

22.11.2021 був підписаний Закон №188 щодо повноважень органів Бюро економічної безпеки та відповідальності платників податків. Зокрема, збільшено вдвічі штрафи за умисне ухилення від сплати податків.

Висновки до розділу 2

В процесі аналізу методики обліку ПДВ встановлено:

1. В процесі дослідження виявлено, що Правильно організований податковий облік дозволить уникнути штрафів при податкових перевірках та забезпечить високий рівень прибутковості. Головні об'єктами обліку в цілях оподаткування – доходи та витрати, тому їх відображення в обліку повною мірою має відповідати П(С)БО, МСФЗ та ПКУ.

2. У процесі дослідження автоматизованих систем обліку виявлено, що вони мають задовольнити всі вимоги облікової політики підприємства та постійно оновлюватись аби працювати відповідно до норм законодавства, що особливо стосується норм обліку ПДВ, які постійно зазнають змін.

3. Механізм адміністрування ПДВ потребує удосконалення щодо питань можливого блокування ПН і процедури їх розблокування з максимальним виключенням можливості суб'єктивного впливу на цей процес. Водночас пропонується підвищити відповідальність як платників податку, так і представників фіскальних органів за своєчасність, достовірність реєстрації ПН, об'єктивної оцінки ступеню ризику при їх заблокуванні й однозначного підходу до впровадження штрафних санкцій. Зазначені дії призведуть до більшої відкритості, прозорості механізму адміністрування ПДВ, зменшать корупційні ризики та випадки необґрунтованого зупинення реєстрації ПН/РК.

4. Чим ефективніша буде система адміністрування та відшкодування ПДВ, тим меншим буде податковий розрив і більшу суму надходжень від ПДВ слід очікувати до державного бюджету. Тому, враховуючи важкий адміністративний тягар і історично високу податкову корупцію, це одне з найактуальніших питань бюджетних втрат внаслідок ухилення від сплати ПДВ.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1 Організація і методика аудиторської перевірки розрахунків за податком на додану вартість

Аудит розрахунків вітчизняних підприємств за ПДВ, хоча і не є обов'язковим згідно із законодавством України, проте є найпопулярнішим та затребуваним видом аудиторської перевірки. Його метою є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають розрахунки за ПДВ в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок його нарахування та сплати до бюджету. Основне завдання такого виду аудиту – виявлення ризиків нарахування штрафних санкцій при податкових перевітках, надання рекомендацій щодо їх усунення та пропозицій щодо оптимізації оподаткування діяльності клієнта. Фактично, для досягнення поставленої мети аудитор має вирішити ряд конкретних завдань визначених в програмі аудиту. Типову програму аудиту представлено у додатку А.

Відзначимо, що законодавчо-методичних регламентів проведення ПДВ-аудиту немає, тому практично кожен аудитор, або ж кожна аудиторська компанія має свої методи і способи проведення податкового аудиту [38].

Аудит розрахунків підприємства за усіма податками і зборами, в тому числі ПДВ, умовно можна розподілити на кілька етапів: організаційний, підготовчий (планування), технологічний, результативний. Кожен з них супроводжується виконанням певних аудиторських процедур, до яких згідно МСА відносяться:

1. Процедури оцінки ризиків.
2. Подальші аудиторські процедури, що включають: тести заходів внутрішнього контролю; процедури по суті включно з детальними тестами та аналітичними процедурами [62]. В таблиці 3.1 наведено перелік процедур, якими аудитори найчастіше в своїй практиці.

Таблиця 3.1. – Найпоширеніші аудиторські процедури [62]

№з/п	Процедура	Суть
1.	Інспектування	означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу
2.	Спостереження	являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи
3.	Зовнішнє підтвердження	являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі
4.	Повторне обчислення	являє собою перевірку математичної правильності документів чи записів, що виконується вручну або за допомогою електронних засобів
5.	Повторне виконання	являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
6.	Аналітичні процедури	являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними
7.	Запит	являє собою пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами

На першому - організаційному етапі аудиту розрахунків за ПДВ аудиторю слід:

1. Оцінити бізнес клієнта: встановити на якій системі оподаткування перебуває підприємство, чи провадить зовнішньоекономічну діяльність та яку саме, скільки осіб працює на підприємстві та чи має воно представництва, філії та інші структурні підрозділи, якою програмою користується підприємство для ведення бухгалтерського обліку [63].

2. Провести процедуру попередньої оцінки надійності системи внутрішнього контролю (СВК) підприємства за станом розрахунків за ПДВ, шляхом анкетування персоналу та особистих бесід з управлінським персоналом. Особливу увагу необхідно звернути на ймовірність змови, зловживання посадовими обов'язками, тиск з метою зменшення ПДВ-платежів (в результаті заниження доходів та завищення витрат), людський фактор. Типовий тест оцінки СВК наведено в додатку Б [64].

3. Дослідити облікову політику підприємства в частині розрахунків за ПДВ, що в свою чергу дасть змогу оцінити сукупність методів і процедур, які використовуються бухгалтерією підприємства для складання і подання декларації з ПДВ. Визначити чи являє вона собою ефективний елемент СВК.

4. Оцінити величину загального аудиторського ризику з урахуванням вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Складність оподаткування операцій, розбіжності в законодавстві та великі штрафи, пені, які накладаються на підприємства значно збільшують аудиторський ризик. Як зазначає у своєму дослідженні А.В. Зінкевич, «джерелами виникнення податкових ризиків виступають різні фактори. Так, за результатами анкетування людський чинник становить 42%; відсутність збігу декларованих дій власників з фактичними – 21%; стратегічні помилки під час планування бізнесу – 17%; нечіткість і висока динаміка законодавства і судової практики – 14%; протиправні дії або бездіяльність представників державних контролюючих органів – 6%». В свою чергу, податковий ризик є властивим ризиком, тому також вагомо впливає на величину аудиторського ризику. Чим більшим є властивий ризик і ризик контролю, тим більше аудиторських доказів необхідно отримати аудитору протягом виконання незалежних процедур перевірки для зменшення ризику невиявлення [62, 65].

Аудитор керуючись власним професійним судженням визначає рівень аудиторського ризику кількісно (у відсотках до бази розрахунку, яку він обирає сам) або якісно (високий, середній, низький). У разі виявлення в ході перевірки додаткових фактів, які впливають на властивий ризик та ризик контролю, аудитор повинен переоцінити аудиторський ризик та відкоригувати заплановані аудиторські процедури.

5. Визначити припустиму величину суттєвості помилки при аудиті оподаткування, яка не вплине на достовірність показників податкових розрахунків та звітів керуючись МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час

аудиту». При цьому слід мати на увазі, що незалежно від суми викривлення інформації щодо податкових розрахунків, яке виникло у результаті прямого порушення чинного законодавства, вважається суттєвим [62].

У своєму дослідженні О.В. Артюх зазначає наступні чинники прямого чи опосередкованого впливу на суттєвість:

- на рівні податкової звітності у цілому (вид економічної діяльності суб'єкта господарювання, організаційно-правова форма, стадія життєвого циклу; структура власності суб'єкта господарювання, фінансовий стан, способи фінансування; вибрана система оподаткування; географія бізнесу, головних контрагентів; елементи податкової звітності за її видами, у тому числі податкова декларація з податку на прибуток, податкова декларація з податку на додану вартість тощо);
- на рівні окремих операцій в обліку та звітності в системі оподаткування (законодавчі та нормативні акти стосовно відображення окремих операцій в обліку та звітності в системі оподаткування; специфічна інформація для галузі, в якій діє суб'єкт господарювання; наявність схем мінімізації чи ухилення від оподаткування);
- на рівні виконання аудиторських процедур (за вимогами МСА чи МСЗНВ) [66].

Виходячи з такої системи орієнтирів для визначення суттєвості в аудиті розрахунків за ПДВ, цілком сприятливою виявляється класична схема методів із застосуванням: індуктивного прийому (визначення суттєвості для основних статей податкової звітності, на підставі якої приймається загальний рівень суттєвості); дедуктивного прийому (визначення невідповідності, яка допускається для податкової звітності з розподілом між статтями) [66].

Відзначимо, що суттєвість має визначатися (або ж поточнюватись) на всіх етапах аудиту. Що стосується організаційного етапу, то встановлений попередній рівень (чи межа) суттєвості безпосередньо вплине на обсяг та методи визначення вибірки на етапі планування, тому до її визначення необхідно підходити дуже і дуже ретельно.

На підставі сукупності даних першого етапу аудитор реально оцінює можливість виконання ПДВ-аудиту з обов'язковим врахуванням вимог професійних етичних правил та керуючись МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» приймає рішення про надання послуги [62].

Також дані першого етапу дають змогу, відповідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», здійснити другий, підготовчий, етап аудиту - спланувати порядок та методи проведення перевірки, зосередити роботу на найризикованіших аспектах оподаткування і напрямках ведення обліку, визначити обсяг робіт і кількість часу на їх виконання, розрахувати потребу в аудиторів і асистентах, зрозуміти рівень необхідної кваліфікації й, можливо, потребу в наявності спеціальних знань. При цьому визначаючи обсяг вибірки необхідно дотримуватися МСА 530 «Аудиторська вибірка», який регламентує наступні методи: випадковий вибір, систематичний, монетарних елементів [62].

На другому етапі обов'язково формуються наступні документи: лист зобов'язання на проведення аудиту (з урахуванням вимог МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудиту то ра та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»; договір на проведення аудиту, який дасть змогу уникнути проблем у відносинах аудитора і замовника, досягти узгодженості їх роботи (з урахуванням вимог МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»); план, з описом передбачуваних обсягу, часу і напрямку аудиту; програма аудиту, з детальним описом характеру, часу, обсягу аудиторських процедур та їх виконавців [62].

Технологічний етап аудиту є основним, трудомістким і затратним по часу і ресурсах. Фактично на даному етапі відбувається виконання програми аудиту, тому він характеризується застосуванням найбільшої кількості різноманітних методів та аудиторських процедур.

На основі визначених джерел інформації, наведених в таблиці 3.2, аудитор збирає аудиторські докази за критеріями, викладеними у МСА 500 «Аудиторські докази» (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.2. – Основні джерела інформації щодо проведення аудиту розрахунків за ПДВ

Джерело	Інформація
Облікові дані	бухгалтерські записи на рахунках 64 "Розрахунки за податками й платежами", 37 «Розрахунки з різними дебіторами», рахунки класу 2 «Запаси», 7 – «Доходи і результати діяльності», 9 – «Витрати діяльності»
	реєстри синтетичного і аналітичного обліку по 7,8 та 9 класу рахунків, Головна книга
	фінансова звітність
	податкова звітність
	первинні документи по отриманих доходах та витратах
	бухгалтерські розрахунки та довідки у випадку виправлення допущених помилок
	виписки банків і додані документи про перерахування належних сум до бюджету
Позаоблікові дані	акти та висновки минулих перевірок контролюючого органу
	необлікова інформація, отримана на підприємстві і поза його межами, якщо вона є доречною та стосується податків і зборів

Джерело: Сформовано автором

З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому аудитор установлює їх законність, доцільність та достовірність. Зміст документів аудитор може перевіряти суцільним, вибіркоvim чи комбінованим способом.

Суцільний метод перевірки доцільно використовувати за умови, що сукупність даних, на основі яких потрібно зробити висновки, дуже мала або ж коли всі операції, що підлягають дослідженню є суттєвими. В інших випадках даний метод аудиту не застосовується через свою надлишкову трудомісткість.

Метод аудиторської вибірки дозволяє відносно швидко провести перевірку, однак, з іншого боку, він є доволі ризиковим як для аудитора, так і для клієнта, оскільки у вибірку можуть не потрапити невиявлені факти порушень та арифметичні помилки розрахунків. МСА 530 «Аудиторська вибірка» регламентує статистичні та нестатистичні підходи до визначення вибірки, зокрема методи випадкового відбору, систематичного та монетарних елементів.

Якщо за результатами дослідження вибірки аудитор вважає, що вибірка не дає підстав для висновків по генеральній сукупності, він має модифікувати характер, час, обсяг подальших аудиторських процедур, збільшити обсяг вибірки або здійснити інші аудиторські процедури [62].

Як зазначає І.І. Грицак, «в процесі проведення аудиторських процедур варто звертати увагу на такий момент, як нетипові операції або операції, що виходять за межі діяльності підприємства-клієнта. Адже саме ці операції становлять найбільший ризик шахрайства, і правильно підібраний метод допоможе довести це» [67].

Виявлені за допомогою використаних методів, процедур і прийомів докази порушення податкового законодавства систематизуються аудитором і використовуються під час складання висновків за результатами перевірки.

Таблиця 3.3 – Критерії оцінювання інформації відповідно до МСА 500

Ознака	Критерій оцінки
1) щодо класів операцій та подій за період, який перевіряється	– <i>наявність</i> – операції та події, які відображені у податковій звітності, відбулися і стосуються суб'єкта господарювання
	– <i>повнота</i> – відображені всі операції та події, що приводять до податкових розрахунків, які мають бути відображені у звітності;
	– <i>точність</i> – суми та інші дані, що стосуються податкових розрахунків, відображені і підраховані належним чином
	– <i>відсічення</i> – операції та події, які стосуються податкових аспектів, відображені у відповідному звітному періоді
2) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду	– <i>існування</i> – податкові зобов'язання та податкові кредити справді існують;
	– <i>права і зобов'язання</i> – податкові зобов'язання та податкові кредити справді належать суб'єкту господарювання
	– <i>повнота</i> – залишки за податковими зобов'язаннями та податковими кредитами в повному обсязі відображені у бухгалтерській та податковій звітності;
	– <i>оцінка вартості та розподіл</i> – податкові зобов'язання та податкові кредити включені до бухгалтерських та податкових звітів у відповідних сумах та будь-які їх остаточні коригування відображені належним чином;
3) твердження про подання та розкриття інформації	– <i>твердження</i> керівництва підприємства щодо наявності прав і зобов'язань, повноти, класифікації та зрозумілості, точності та оцінки податкових зобов'язань та податкових кредитів – належним чином розкриті у примітках до фінансової бухгалтерської звітності та відповідних роз'ясненнях до податкових звітів (декларацій).

Джерело: Складено автором на основі [62]

Важливою і заключною частиною аудиту розрахунків підприємства за ПДВ є узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського висновку чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання та розробка комплексу рекомендацій для клієнта з питань оподаткування.

Зібрані аудиторські докази, які згідно МСА 500 «Аудиторські докази» відповідають критеріям достатність, прийнятність, доречність, достовірність інформації та попередньо визначеним, на власний розсуд аудитора, рівням суттєвості необхідні для обґрунтування правдивої думки та якісного звіту аудитора. Такі докази зменшують аудиторський ризик до мінімально низького рівня [62].

Щоб додати впевненості щодо того чи аудит проведено всебічно, І.І. Грицак пропонує відповісти на питання:

- чи детальною є інформація, надана обліковим підрозділом?
- чи визначено аудитором найбільш ризикові ділянки аудиту?
- чи всі доступні джерела інформації досліджено?
- чи усунуто всі суперечності отриманої інформації?
- чи враховано вплив усіх факторів на діяльність підприємства?
- чи отримано повне розуміння об'єкта дослідження? [67]

Необхідно пам'ятати, що отримання великої кількості аудиторських доказів не обов'язково може компенсувати їхню низьку якість.

У МСА вказано, що якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого або в аудитора є сумніви щодо достовірності інформації, яка використовуватиметься як аудиторські докази, аудитор повинен визначити, які зміни або доповнення потрібно внести до аудиторських процедур для вирішення проблеми, а також вивчити вплив цієї проблеми (якщо він існує) на інші аспекти аудиту. Коли дані аудиторських доказів, отримані з різних і незалежних один від одного джерел, збігаються, то це має кумулятивний ефект. Іншими словами, достовірність подібних доказів, взятих разом, вища від простої суми доказів, взятих окремо [62].

На головне запитання – чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, що вказують на відхилення, недоліки в системі фінансового та податкового обліку, порушення чинного податкового законодавства та інших нормативно-правових актів – аудитор покладається на власне професійне судження. Воно залежить повною мірою від професійної підготовки, набутих знань та досвіду. Це судження повинне бути відповідним чином обґрунтованим і задокументованим у робочих документах аудитора.

Робочі документи аудитора є відображенням обов'язкового документування усіх дій аудитора під час виконання аудиторських процедур, незалежно від етапу перевірки. Іншими словами вони виступають своєрідною формалізацією ходу перевірки та регулюються МСА 230 «Аудиторська документація» [62].

Робочі документи мають включати інформацію, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки і яка може підтвердити висновки, висвітлені ним в його аудиторському висновку.

Як зазначає у своєму дослідженні Л.В. Чижевська, робочі документи слід готувати своєчасно: до початку, під час і після закінчення аудиту. Незалежно від стадії вони повинні бути згруповані у відповідні файли: «постійне досьє», «поточне досьє», «спеціальне досьє» (табл. 3.4) [68].

Таблиця 3.4 – Система групування робочих документів аудитора [68]

Назва досьє	Документи, що мають міститися у досьє
Постійне	інформація про клієнта (статут, протокол, місцезнаходження, реєстраційні документи); наказ про облікову політику; відомості про види діяльності та склад працівників; інформація про проведений аудит в минулих періодах; тест оцінки СВК, план та програма аудиту.
Поточне	Джерела отримані безпосередньо від клієнта та зібрані в ході аудиту, характеристика та опис аналітичних процедур; аналіз фінансової та податкової звітності.
Спеціальне	Нормативно-правове регулювання, методичні інструкції та інші допоміжні матеріали, що сприяють успішному проведенню аудиту.

Суттєвими елементами в структурі робочої документації аудитора є тест оцінки СВК, план та програма аудиту розрахунків за ПДВ. Дані документи необхідно оформлювати з дотриманням вимог МСА.

Типовий приклад тесту оцінки СВК щодо розрахунків підприємства за ПДВ наведено в Додатку В. Він складається з метою визначення, що представляє собою існуючий внутрішній контроль, система внутрішнього контролю або контрольна діяльність підприємства. Результати тестування СВК впливають на розрахунок аудиторських ризиків, тому необхідно ретельно ставитися до організації та проведення цієї процедури. Для більшої ефективності тест доцільно поділити на окремі розділи відповідно до видів контролю (за функціональними областями), які гіпотетично можуть бути на підприємстві. Варто пам'ятати, що вміння ставити правильні запитання – запорука успіху. Тож для кожного підприємства, виходячи із специфіки його роботи та завдань аудиту, складається новий тест.

Програма аудиту розробляється одразу після складання загального плану аудиту, та є її детальним доповненням. Згідно МСА 300 «Планування», вона є набором інструкцій для асистентів аудитора, які виконують аудиторську перевірку, а також засобом контролю за належним виконанням роботи. До неї входить перелік об'єктів аудиту за його напрямками, фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури, визначаються аудиторські свідчення.

Для підвищення якості планування, скорочення витрат часу аудитори можуть використовувати типову програму аудиту розрахунків за ПДВ (див. Додаток Б), яку можна відкоригувати в умовах конкретного підприємства та оцінювання системи внутрішнього контролю.

На момент подання аудиторського висновку клієнта вся робоча документація повинна бути створена (отримана) і належним чином оформлена. Робочі документи повинні зберігатися протягом часу, встановленого для зберігання робочої документації в архіві.

Пакет робочих документів аудитора, що перевіряє стан розрахунків підприємства за ПДВ залежить від багатьох причин: характеру та складності діяльності господарюючого суб'єкта; стану справ бухгалтерського та податкового обліку; надійності даних, отриманих від СВК; конкретних методів і прийомів, що застосовуються в процесі проведення аудиту [68].

Процедура підбиття підсумків виконаної роботи відбувається згідно МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». Обов'язково складається підсумкова робоча документація у формі аудиторського звіту та висновку. В окремих випадках додається лист інформування найвищого управлінського персоналу та рекомендації клієнту.

В аудиторському звіті розкривається фактичний стан справ розрахунків за ПДВ, а в разі виявлення фактів порушень податкового та бухгалтерського законодавства або недоліків, ці факти зазначаються з наведенням конкретної статті чи розділу нормативно-правового документа, що порушені, а також розмір заподіяних збитків. Інформація у висновку має бути надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою.

Типової законодавчої форми Висновку аудитора немає, він надається у вільній формі, але відповідно до національних нормативів аудиту у ньому мають бути присутні обов'язкові реквізити: заголовок, вступ, масштаб перевірки, власне сам висновок, дата, юридична адреса аудиторської фірми, ПІБ відповідальної особи та підпис.

На практиці аудитори можуть формувати різні за змістом види висновків (рис.3.1), залежно від рівня суттєвості питання та судження щодо всеохоплюючого впливу. Типові приклади висновків наведено в додатку В.

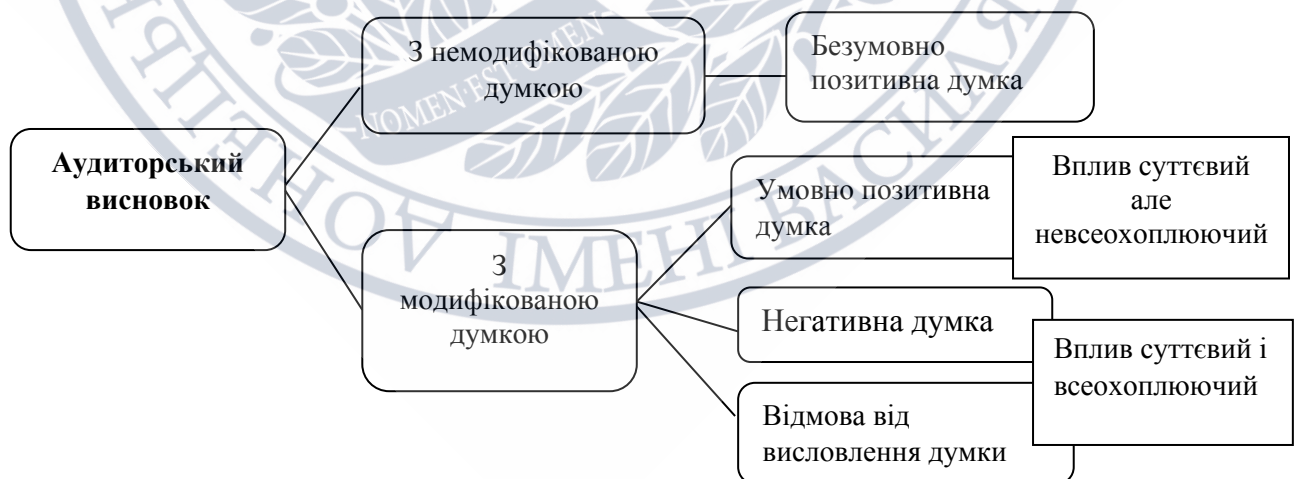


Рисунок 3.1 – Загальні підходи до складання висновку відповідно до МСА [62]

Безумовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час ПДВ-аудиту було підтверджено правильність ведення бухгалтерського обліку, повноту та достовірність фінансової та податкової звітності, своєчасність подання податкових декларацій до контролюючого органу. Умовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які не мають суттєвого впливу на стан розрахунків за ПДВ. Негативний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які суттєво впливають на стан розрахунків за ПДВ. У разі, якщо під час аудиту немає можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторського висновку, аудитори можуть відмовитися від надання аудиторського висновку [69].

Далі частина або усі виявлені та отримані в ході перевірки документи та докази формуються в файл та разом із сформованим звітом, висновком, рекомендаціями з податкової оптимізації, на електронних чи паперових носіях, передаються замовнику. Особливу увагу слід приділити повідомленню про податкові ризики, які можуть виникнути у підприємства через недостатню урегульованість окремих питань чинним податковим законодавством.

Рекомендації щодо податкової оптимізації полягають у знайдених аудитором шляхах зниження податкових виплат, при використанні спеціальних механізмів, які відповідають чинному податковому законодавству. До них відносять: запобігання подвійному оподаткуванню, усунення системних помилок в податковій звітності, використання пільг та спеціальних режимів, внесення змін до облікової політики підприємства тощо.

3.2 Проблеми та перспективи удосконалення аудиту розрахунків вітчизняного підприємства за податком на додану вартість

Незважаючи на характерні позитивні риси аудиту розрахунків за ПДВ, на сьогодні в Україні існують певні проблеми щодо його проведення. Узагальнюючи великий масив наукових досліджень, можна виокремити наступні основні проблеми:

- відсутність нормативно-законодавчих актів, за якими б регулювалося проведення аудиту оподаткування ПДВ;
- постійне внесення змін в податкове законодавство, що ускладнює його проведення;
- невелика кількість кваліфікованих аудиторів та аудиторських фірм;
- відсутність типових документів необхідних для оформлення результатів аудиту оподаткування;
- доступність його проведення лише великим, зазвичай міжнародним компаніям, які мають достатньо коштів на його здійснення;
- низький рівень податкової дисципліни та ін.

Існують також проблеми в методиці аудиту оподаткування ПДВ. На думку А.А. Зінкевича це пов'язано з тим, що: не розроблено методику його проведення в розрізі конкретних видів економічної діяльності; відсутні розробки з попереднього аналізу звітності, необхідні для ефективної організації аудиту оподаткування; не проводяться наукові дослідження з визначення сутності та оцінки аудиторського ризику при проведенні податкового аудиту [32].

Зазначені проблеми потребують конкретизації методики проведення ПДВ-аудиту за такими напрямками:

- розроблення внутрішніх стандартів, якими повинні користуватися аудитори при проведенні робіт;
- врегулювання ряду суттєвих питань, котрі визначають технологію податкового аудиту;

- встановлення чітких рамок податкової складової аудиту, розробка методичних основ з організації і проведення аудиту оподаткування, які стосуватимуться не лише контролюючих органів, а й аудиторських фірм
- визначення місця податкового аудиту в системі загального контролю, виділення його як розділу науки та визначення предмету та методу (податкова складова аудиту погано регламентується діючими нормативними документами) [70].

На нашу думку, актуальною проблемою сучасного аудиту, незалежно від предмета та об'єкта дослідження є кадрова потреба в фахівцях, які б спеціалізувалися на специфічних моментах аудиту.

Загальновідомо, що існуючі ряди програмного забезпечення постійно поповнюються як зарубіжними так і вітчизняними новинками, а напрацьовані роками технологічні досягнення удосконалюються прогресивними версіями, більш адаптованими до вимог мінливого бізнес-середовища [71]. Тому питання щодо бухгалтерської програми, якою користується підприємство на пряму стосується порядку проведення податкового аудиту.

Переважає більшість аудиторів та їхніх асистентів чудово володіють навичками користування програмою «1:С Підприємство» незалежно від версій – 7.7, 8.1, 8.2 чи 8.3. Проте коли замовник послуг відповідає, що облік здійснюється в Конкорді, SAP/R3, SUN, Navision, Ахсapta, JDE, потрібно розуміти, чи є в аудиторської компанії працівники, здатні хоча б грамотно і правильно сформулювати запит у бухгалтерію для надання потрібної їм інформації.

Наприклад, реєстри у програмі JDE формуються лише англійською мовою у вигляді транзакцій за відповідним субрахунком (тобто наводяться дані про операції за період у хронологічному порядку) і не дають можливості ідентифікувати бухгалтерське проведення (подвійний запис) [63].

Програма SAP/R3 може оперувати поняттями однорівневих і багаторівневих цінових відхилень, що формуються за окремим алгоритмом під час розрахунку собівартості виготовлених напівфабрикатів. Цінові відхилення

можуть мати величезні обороти, і їхній вплив на фінансовий результат до оподаткування щоразу потребуватиме додаткових затрат зусиль і часу [63].

Слід відмітити, що потреба в фахівцю аудиторі який би на високому рівні володів знаннями ПКУ також є високою. Його наявність допоможе значно знизити рівень аудиторського ризику в частині формування інформації про податкові зобов'язання підприємства щодо одного з найскладніших загальнодержавних податків – ПДВ.

Присутність спеціаліста, який знається на таких специфічних моментах дозволить значно мінімізувати час для проведення додаткових аудиторських процедур, та як наслідок, надати якісний аудиторський звіт за короткий проміжок часу. Тому кожна аудиторська компанія має мотивувати працівників до самовдосконалення.

Особливу увагу необхідно приділити питанню дотримання суб'єктами аудиторської діяльності (САД) вимог МСКЯ 1, МСА та норм професійної етики. Дані АПУ за 2019 рік свідчать, що 22,3% суб'єктів аудиторської діяльності взагалі не пройшли перевірку системи контролю якості [72].

У таблиці 3.5 представлено деякі типові порушення САД, які найчастіше були ідентифіковані під час зовнішніх перевірок.

В цілому недотримання аудиторами вимог законодавства в сфері аудиту спричиняють проблеми недовіри користувачів аудиторських послуг до аудиторської професії та оприлюднених аудиторських висновків.

З іншого боку, велику роль у розвитку аудиту відіграє дотримання вимог статті 8 закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: «Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці» [19].

Таблиця 3.5 – Деякі типові порушення САД [72]

МСА	Питання контролю	Порушення
МСА 200	Оцінка аудиторського ризику та його компонентів	У деяких випадках оцінку аудиторського ризику аудиторськими фірмами (АФ) взагалі не задокументовано, а там де є така оцінка, то вона часто не ґрунтується на фактичній інформації щодо клієнта з аудиту, та не застосовується для аналізу доказів, отриманих упродовж виконання всього аудиту. Не задокументовані доречні аудиторські процедури, які б врахували задокументовані оцінки аудиторського ризику та його компонентів.
МСА 230	Своєчасність складання аудиторської документації	Через несвоєчасну підготовку достатньої та прийнятної аудиторської документації, про яку говорять помилкові дати на робочих документах АФ, помилки в зазначенні прізвищ аудиторів, які приймали участь у аудиті, знижується якість аудиту, що не сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання звіту аудитора, адже документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, буде менш точною, ніж документація, підготовлена під час виконання такої роботи
МСА 300	Документація	У деяких випадках САД не надано до перевірки задокументовану загальну стратегію аудиту та/або план аудиту.
МСА 500	Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази	Деякі САД, для перевірки надавали документи, які були оформлені за наслідками проведення аудиторських процедур, які не відповідають меті процедури.

Необхідно щоб САД постійно підвищували якість надання аудиторських послуг з дотриманням професійних стандартів аудиту, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють діяльність аудиторів, та яка задовольняє потреби користувачів.

Перспективи розвитку аудиту ПДВ в сфері державного контролю вбачаємо в побудові ефективної системи електронних перевірок господарюючих суб'єктів.

Електронні форми контролю платників податків протягом останніх років набувають все більшого поширення у роботі фіскальних органів країн світу. Розроблення стандартного аудиторського файлу (SAF-T) та використання

спеціалізованого програмного забезпечення у сфері е-аудиту є визнаним та поширеним фактом у світовій практиці.

У дослідженні І.Ю. Штулера та І.І. Подік поняття е-аудиту як частини стандартної податкової перевірки трактується як «дослідження в електронному середовищі бухгалтерських операцій (їх джерел/походження) за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту, що реалізується шляхом включення в її методологію та процедуру уніфікованого формату подання платниками податків електронних даних до контролюючого органу» [73].

SAF-T – це стандартний формат надання платником податків бухгалтерської та фінансової інформації, що містить експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність і стан активів, власного капіталу і зобов'язань, а також щодо змін фінансово-господарського стану за певний період часу [74].

Якщо в міжнародній практиці автоматизація аудиту вже відбулася, в Україні вона лише набирає обертів. Так, 30.11.2020 р. Міністерство фінансів України презентувало концепцію впровадження електронного аудиту яка застосовуватиметься поетапно: з 2023 року файл подаватимуть великі платники податків на запит контролюючого органу, з 2025 року – всі великі платники, з 2027 року – всі платників ПДВ [75]. Порядок здійснення е-аудиту ПДВ представлятиме процес, зображений на рис 3.2 [76]: платники надсилатимуть аудиторський файл, який аналізуватиметься за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, після чого будуть виявлені та систематизовані ризики, а на підставі отриманих результатів відбуватиметься податкова перевірка.

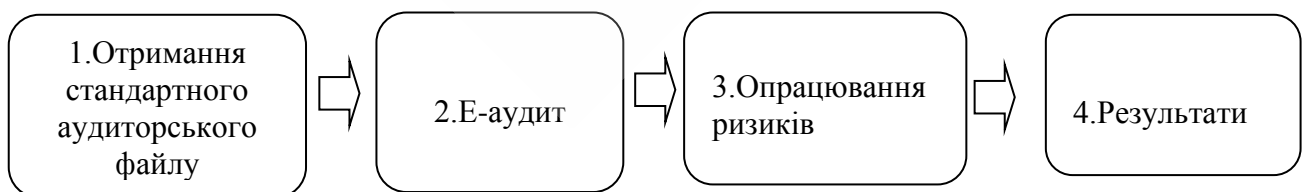


Рисунок 3.2 - Порядок здійснення е-аудиту [77]

При проведенні е-аудиту необхідним є використання спеціалізованого програмного забезпечення.

Відомими GAS-засобами в області е-аудиту є програмні продукти, розроблені компаніями Audit Command Language (далі - ACL) та Interactive Data Extraction and Analysis (далі - IDEA), а саме: ACL AuditExchange2 та IDEA Version8. Вказані системи є спеціалізованим професійним аудиторським програмним забезпеченням та призначені для застосування при проведенні е-аудиту. їх функціонал забезпечує вилучення (копіювання) даних із фінансової та бухгалтерської звітності платника податків (SAF-T) та подальший їхній аналіз шляхом: запитів, вибірок, визначення втрачених послідовностей, статистичного аналізу, калькуляцій, пошуку дублювання даних, зведених таблиць, перехресного табулювання (cross tabulation - підрахунок подій, коли категорії базуються на двох і більше змінних, вивчення зв'язку між двома змінними з метою їх пояснення) тощо [74].

Зокрема, ACL надає доступ практично до будь-якого джерела даних, що містяться в SAF-T без попередньої підготовки чи конверсії, тому аудитору доволі легко робити запити та звірки даних у файлах. Також доцільно зазначити, що на відміну від стандартних форматів баз даних, ACL дозволяє використовувати сховища даних, що підтримуються COBOL, і практично будь-які інші «застарілі» дані. Це є дуже важливим, адже ефективне прийняття рішень залежить від своєчасного доступу до інформації, що може бути прихована у великих файлах даних, розкиданих у декількох базах даних або зберігатися в різних типах даних на різних платформах.

Програмний продукт IDEA протягом двох десятиліть займає провідне місце на міжнародному ринку. Відповідно до даних Case Ware IDEA (представництво в Нідерландах) систему IDEA використовують організації більше ніж 90 країн, що виконують завдання фінансового аналізу та аудиту

Однією з переваг використання IDEA є аналіз великих масивів структурованої інформації: фінансово-економічного, статистичного та облікового характеру, що має стосунок до визначення об'єкта оподаткування. У

систему можна завантажувати структуровану інформацію в різних форматах: Microsoft ACCESS, XML, Microsoft Word, PDF, Microsoft Excel тощо. Також за допомогою IDEA можливим є здійснення імпортування кількох наборів даних та їх перегляд як одного цілого, що дозволяє провести всебічний аналіз транзакцій, встановити закономірності та відхилення. IDEA сприяє забезпеченню високої точності результатів проведення е-аудиту та розкриттю інформації, що висвітлена (надана) в стандартному аудиторському файлі.

На нашу думку, запровадження е-аудиту в Україні вимагатиме від бізнесу ведення бухгалтерського обліку виключно в електронній формі, дотримання стандартних технічних вимог та специфікацій до складання та подання стандартного аудиторського файлу тощо.

Що стосується впливу системи е-аудиту на адміністрування ПДВ, його процедура зміниться методично та доповнить або взагалі відмінить діючу СЕА ПДВ, яка призначена для безперервного оперативного контролю цього податку та запобіганню зловживань шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету. Так чи інакше загальні принципи стягування ПДВ, затверджені Податковим Кодексом: коло платників, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту тощо не зміняться [77].

Щодо закордонного досвіду е-аудиту, наслідком функціонування подібної системи в Азербайджані стало скорочення часу проведення податкових перевірок в 1,5 рази та збільшення ймовірності виявлення фактів ухилення від податків до 90-95% [78]. В Україні також можна очікувати, що автоматизація податкових перевірок прискорить роботу фіскальної служби, знизить вплив людського фактору, та, в перспективі - знизить витрати на адміністрування ПДВ.

Однак для успішного впровадження системи е-аудиту в Україні треба вирішити проблему знаходження поза правовим полем визначення самого поняття е-аудиту, порядку його проведення, прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів, вимог до єдиного формату податкового

аудиторського файлу [79]. Вирішення даної проблеми є обов'язковою умовою початку процесу впровадження е-аудиту.

Таким чином, за результатами дослідження можна зробити висновок, що впровадження е-аудиту в Україні є частиною загальносвітового процесу діджиталізації фіскального контролю, але потребує вирішення проблем його регламентації. Законодавче закріплення має бути спрямоване на визначення обов'язку створення та подання платниками податків до фіскальних органів податкового аудиторського файлу із описом критеріїв та термінів подачі.

Висновки до розділу 3

Узагальнюючи дослідження методики та організації аудиту розрахунків за ПДВ:

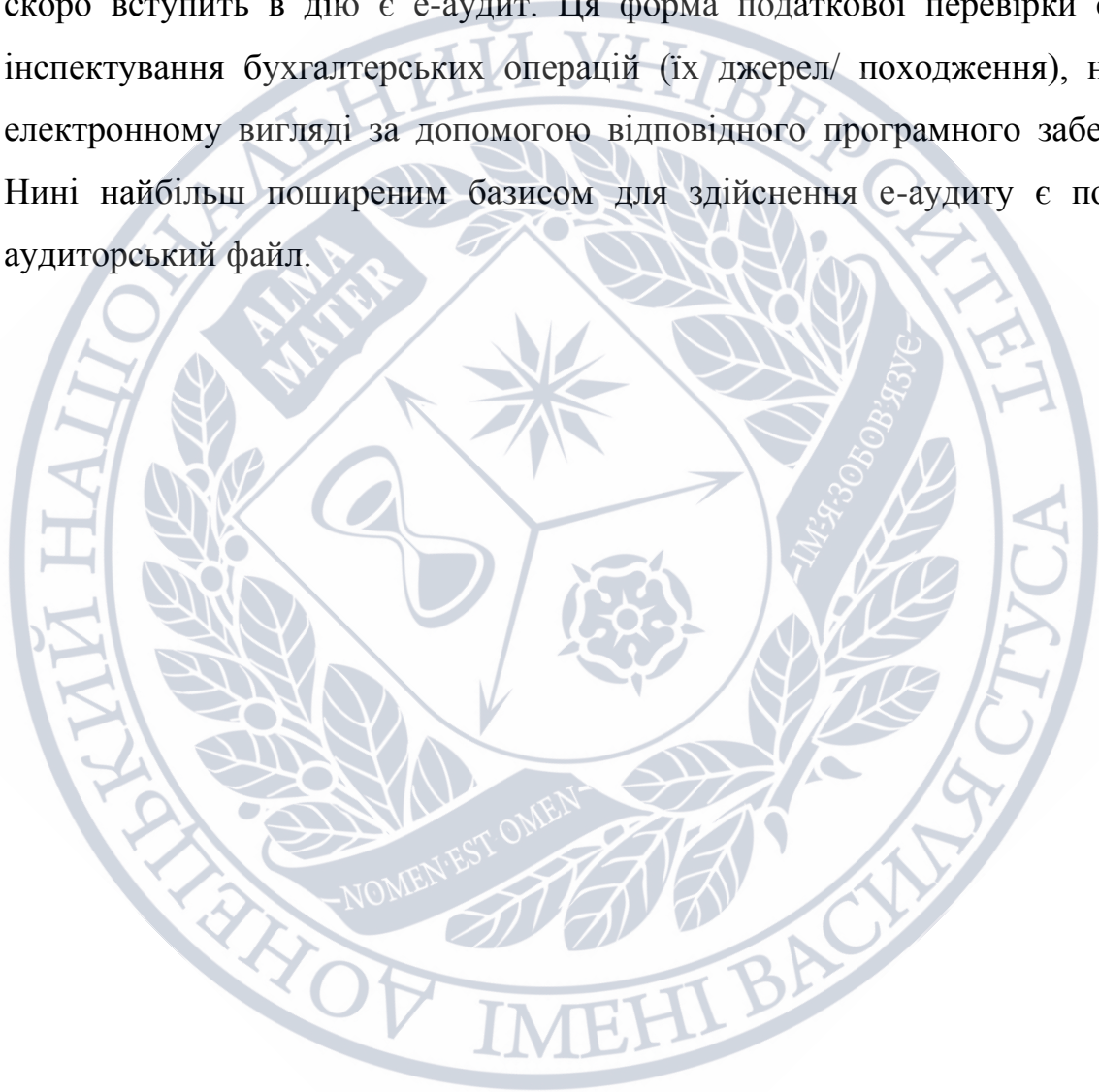
1. Встановлено, що кожний етап аудиту повинен бути ретельно спланований та документально підтверджений у відповідності до вимог МСА. Аудиторські фірми (аудитори) є вільними у виборі форми, змісту і кількості робочих документів. Кожній аудиторській організації, на нашу думку, слід розробити власний внутрішньо фірмовий стандарт аудиторської діяльності «Документування аудиту», у тому числі з питань перевірки розрахунків за ПДВ. Інше питання, чи достатньо якісними та доречними є такі документи та чи відповідають вони встановленим критеріям.

2. Досліджено, що аудиторський звіт за результатами ПДВ-аудиту не заміняє аудиторський звіт щодо перевірки бухгалтерської фінансової звітності. Він передається виключно замовнику аудиту. Аудиторська фірма зобов'язана дотримуватися принципу конфіденційності щодо передачі результатів податкового аудиту третім особам, крім випадків, передбачених чинним законодавством.

3. Саме через часту зміну податкового законодавства та його неоднозначне тлумачення в практичній діяльності підприємств аудит розрахунків за ПДВ можна охарактеризувати як один із найскладніших та найвідповідальніших в аудиторській практиці. Тому, повне дотримання вимог

МСА на кожному етапі здійснення аудиту дозволить забезпечити його високу якість та певний рівень гарантій достовірності.

4. Інтенсивний розвиток електронно-обчислювальної техніки і технологій, використання прикладних бухгалтерських програм забезпечує значний позитивний вплив на ефективність аудиту і вдосконалення його методів. Однією із новітніх форм податкового контролю в Україні який зовсім скоро вступить в дію є е-аудит. Ця форма податкової перевірки становить інспектування бухгалтерських операцій (їх джерел/ походження), наданих в електронному вигляді за допомогою відповідного програмного забезпечення. Нині найбільш поширеним базисом для здійснення е-аудиту є податковий аудиторський файл.



ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній (магістерській) роботі поглиблено теоретичні, методичні та практичні засади обліку та аудиту розрахунків за ПДВ в Україні та обґрунтовано рекомендації щодо їх покращення. Отже:

1. Удосконалення у сфері податкової системи в контексті визначення конкурентних переваг у оподаткуванні ПДВ для України, на відміну від багатьох європейських країн, які широко використовують пільгові ставки ПДВ для товарів першої необхідності в Україні пільгові ставки податку не застосовуються, а чинним законодавством встановлені три ставки.

2. Досліджуючи досвід оподаткування США встановлено, що дана країна не використовує ПДВ по суто економічних причинах. Ми не підтримуємо думку прихильників теорії скасування ПДВ, як єдиного способу уникнення проблем пов'язаних із ним. Адже це буде вимагати суттєвого переформатування бюджетної політики в Україні та залучення довгострокових компенсаторів бюджетних втрат і центрального бюджету, і місцевих бюджетів, що є в цілому загрозливим для фінансової безпеки країни. Іншим аргументом слугує поширення цифрових техніки і технологій – це той чинник, через який податки, що легко піддаються алгоритмізації (податки на споживання яким і є ПДВ), продовжать своє існування та навіть стануть домінуючими в податкових системах країн світу.

3. Законодавча база в сфері обліку та аудиту ПДВ є занадто динамічною та різноманітною. Постійно вносяться поправки у вже діючі нормативні акти та не завжди маючи на те достатні обґрунтування скасовуються окремі положення. Висловлено думку про те, що ефективність обліку та аудиту розрахунків за ПДВ багато в чому залежить від методичної якості законів: чим складніше та суперечливіше буде законодавство, тим більше буде допущено помилок щодо обліку податків та зборів підприємствами, і тим більший буде ризик аудиту при перевірці. Тому, на нашу

думку, удосконалення законів прямої дії повинне сприяти підвищенню ефективності адміністрування ПДВ та аудиту.

4. Детально оцінивши стан бюджетного відшкодування ПДВ в Україні, вивчивши інші гострі проблеми цього податку можемо стверджувати що існуючі взаємини бізнесу з фіскальною службою руйнівні для держави і для підприємців, та в цілому для економіки. За великим рахунком існуюча ситуація вигідна тільки фіскалам та підприємцям, які використовують різноманітні схеми оптимізації та схеми маніпулювання ПДВ.

5. Система ПДВ є доволі складною та взаємопов'язаною системою. В цій системі одномоментна зміна вузьких питань організації податкового обліку та податкового адміністрування не можуть призвести до суттєвого зростання ефективності податку на додану вартість в цілому, проте пошук способів оптимізації системи продовжується як в Україні, так і світі. В роботі описано цікавий, для України, досвід Казахстану в частині імплементації технологій блокчейн в адміністрування ПДВ.

6. Аудит розрахунків вітчизняного підприємства за ПДВ, напевне, найдинамічніший напрям аудиторської діяльності. Він покликаний привести в порядок стан податкових справ на підприємстві та запобігти фінансово-обліковим проблемам у майбутньому. Актуальним є його проведення, якщо підприємство знаходиться в стадії підготовки до податкової перевірки або в стадії оскарження результатів податкової перевірки, при реорганізації підприємства, зміні видів і напрямків діяльності, переході в стан великих платників податків, зміну адміністративної території, де зареєстрований платник.

7. Процес аудиту складається з етапів: організаційний, планування, технологічний, підсумковий. Аудитор має на власний розсуд обрати ефективну методику ведення аудиту розрахунків за податками і зборами, яка дозволить отримати достатню кількість доказів. На нашу думку, аудиторські процедури та обрані методи мають установлюватися відповідно до визначеної мети, поставлених завдань та прописуватися у програмі перевірки заборгованості. В

процесі аудиту, аудитор має право користуватись своїм власним професійним судженням, сформованим на основі знань та набутих навичок. Це важливе питання варто враховувати також під час розроблення робочої документації аудиту розрахунків за ПДВ.

8. Недоліки аудиту розрахунків за ПДВ в Україні спричиняють меншу ефективність аудиту податків на підприємстві. В основному вони пов'язані з проблемами методологічного, законодавчого та кадрового характеру.

9. Процеси глобалізації та цифровізації суспільства й економіки виступають каталізатором змін у сфері оподаткування та аудиту ПДВ. Однією із новітніх форм податкового контролю в Україні який зовсім скоро вступить в дію є е-аудит. Інструмент електронного аудиту платників податків запроваджено в різних країнах світу і, на думку ряду експертів, з кожним роком він доводить свою ефективність. Такий механізм базується на інформації, отриманій від платників податків у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T), розробленого Організацією економічного співробітництва та розвитку. Цей файл є легким у використанні та призначений для здійснення заходів податкового контролю із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення.

10. Перспективи розвитку обліку та аудиту в контексті розрахунків за ПДВ мають базуватися на стабільності законодавчої бази, враховувати економічні принципи, націлюватися на суспільні та фінансові ефекти. Саме формування ефективного законодавчого базису спроможне покращити інвестиційний клімат через механізми підвищення рівня довіри з боку інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств; підвищити рівень довіри до діяльності національних аудиторів; мінімізувати та унеможливити надання неякісних аудиторських послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Податковий Кодекс України: Відомості Верховної Ради України 02.10.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 15.05.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Державна казначейська служба України: офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>
3. 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.
4. Кірдан О.П. Діалектика та економічна логіка формування податку на додану вартість. *Економічні науки*. 2015. С.129-133.
5. Матвійчук Л.О., Гоменюк І.В. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини Державного бюджету України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. С. 749-752.
6. Зінкевич А.В. Теоретичні аспекти та методика здійснення аудиту податку на додану вартість. *Економіка і суспільство*. 2017. С. 1359-1364.
7. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР. Втрата чинності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>
8. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130. Дата оновлення: 28.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text>
9. 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>
10. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів

України від 28.01.2016 № 21. Дата оновлення: 12.03.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>

11. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307. Дата оновлення: 12.03.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text>

12. Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 13.07.2016 р. №606. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1069-16#Text>

13. Про затвердження Порядку здійснення органами Державної казначейської служби України бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування: Наказ Державної казначейської служби України від 31.03.2017 № 103. Дата оновлення: 06.07.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0103840-17#Text>

14. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку: Постанова Кабінету міністрів України від 27.12.2010 року № 1238. Дата оновлення: 23.11.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1238-2010-%D0%BF#Text>

15. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної фіскальної служби України та органів Державної казначейської служби України у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету з відшкодування такого податку, або стягнення митних платежів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.03.2016 № 343. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0496-16#Text>

16. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569. Дата оновлення: 04.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text>

17. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України № 71-VIII від 28.12.2014. Дата оновлення: 01.01.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>

18. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні. Монографія. Ужгород: «УжНУ», 2014. 200 с

19. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 21.12.2017 р. № 4495-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (

20. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : Видання 2016–2017 року. URL: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

21. Аудиторська палата України. Офіційний сайт. URL: <https://www.apu.com.ua/>

22. Килівник К.М., Гевлич Л.Л. Нормативне регулювання вітчизняного аудиту. Вісник студентів наукового товариства імені Василя Стуса. 2019. С. 193-196

23. Конституція України: Відомості Верховної Ради України 28.06.1999 р. № 254к/96-ВР. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України 31.01.2000 р. № 20. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013

29. Кміть В.М., Шугайло Д.О. Зарубіжний досвід справляння ПДВ і доцільність його застосування в Україні. *Приазовський економічний вісник*. 2017. С.311-316.

30. 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.

31. On the Common System of Value Added Tax: Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=cele-x:32006L0112>

32. Laying Down Detailed Rules for the Refund of Value Added Tax, Provided for in Directive 2006/112/EC, to Taxable Persons not Established in the Member State of Refund But Established in Another Member State: Directive 2008/9/EC of 12 February 2008. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32008L000-9&qid=1436536731847>

33. Світовий досвід оподаткування: Франція. Офіційний вебпортал Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/fransia/>

34. Мерва А.О., Побоча К.П. Особливості оподаткування непрямих податків в Угорщині. *зб. матеріалів Студ. наук.-навч. семінару (м. Ірпінь, 10-16 березня 2020 р.). Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2020. С.82-84.*

35. Світовий досвід оподаткування: Ізраїль. Офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-55850.html>

36. Оліщук О.Г. Побоча К.П. Особливості оподаткування непрямих податків в Польщі. *зб. матеріалів Студ. наук.-навч. семінару (м. Ірпінь, 10-16 березня 2020 р.). Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2020. С.102-107.*

37. Березовська Т.Р., Воронкова О.М. Особливості оподаткування непрямих податків в США. *зб. матеріалів Студ. наук.-навч. семінару (м. Ірпінь, 10-16 березня 2020 р.). Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2020. С.13-17*

38. Unac taxes audit consulting. Податковий аудит. URL: <https://unac.com.ua/nalogovuj-aydit/> (дата звернення: 23.10.2021).

39. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2018. 373 с.

40. Новосельська Л.І. Методичні аспекти організації податкового обліку. *Збірник науково-технічних праць Національного лісотехнічного університету України*. Вип.24.11. 2018. С. 274-279.

41. Державна фіскальна служба України. Офіційний сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення: 23.10.2021).

42. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.199 р. №291. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

43. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Мінфіну від 01.07.1997 р. № 141. Втрата чинності:

09.08.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97#Text> (дата звернення: 01.11.2021).

44. Електронний журнал «Головбух». URL: <https://egolovbuh.mcfr.ua/> (дата звернення: 01.11.2021).

45. Бюджетне відшкодування податку на додану вартість. URL: <https://eba.com.ua/article/byudzhetne-vidshkoduvannya-podatku-na-dodanu-vartist/> (дата звернення 19.10.2021).

46. Дутова Н.В., Калачик А.В. До питання повернення від'ємного значення з податку на додану вартість платникам податків. *Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу, наукових працівників і здобувачів наукового ступеня за підсумками науково-дослідної роботи за період 2019-2020 р.* ДонНУ ім. Василя Стуса. Вінниця. 2021. С.194-196.

47. Мороз Ю.А. Гарантування виконання рішень суду про відшкодування податку на додану вартість в Україні. *The Scientific Papers of the Legislation Institute of the Verkhovna Rada of Ukraine*. 2018. №2. С. 33-40.

48. Врегулювання бюджетного відшкодування податку на додану вартість. URL: <https://naub.ua.edu.ua/2018/> (дата звернення 19.10.2021).

49. 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 №520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text> (дата звернення: 07.11.2021)

50. Дутова Н.В., Калачик А.В. Податок на додану вартість: проблеми блокування реєстрації податкових накладних. *Праці XXI Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці» (15-16 квітня 2021 р., м. Вінниця)*. М. Вінниця. С.142-144

51. Тютюник І.В. Податкові розриви в економіці: економічна сутність та передумови виникнення. *Економіка, фінанси, право*. 2018. С. 36-40.

52. Податковий розрив з реальністю. URL: <http://www.uekka.org.ua/novina/podatkoviy-rozriv-z-realyn%D1%96styu.html> (дата звернення: 07.11.2021)

53. Степаненко І.В. Проблеми оподаткування підприємства податком на додану вартість. *Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум-2019»: Труди XV-ої Міжнародної науково-практичної конференції*. 2019. С. 84-87.

54. Разборська О.О., Калачик А.В. Податковий розрив як індикатор ефективності податку на додану вартість. *Праці XXI Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці» (15-16 квітня 2021 р., м. Вінниця)*. М. Вінниця. С.139-141

55. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів уникнення оподаткування в Україні. Інституту соціально-економічної трансформації: Звіт. Київ, 2019. С. 63.

56. Державна фіскальна служба України. Офіційний сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення: 23.10.2021).

57. Гуцул І. А. Моніторинг способів протидії ухиленню від оподаткування. *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 18. С. 151–155.

58. Антоненко В. М., Власов О. О. Податкове адміністрування: сутність, перспективи розвитку та оцінка ефективності. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 25. С. 643–649. URL: <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/handle/123456789/30584>

59. Antonenko V., Katranzhy L., Moiseienko K., Yudina S., BrezhnyevaYermolenko O., Hanzhiuk S., Galnaityte A., Namiotko V. The Prospects for Reforming the State Fiscal Policy. *Contemporary economics*. Vol. 13. Issue 4. 2019. Pp. 388–406.

60. Вісник: офіційно про податки. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/1811>

61. Антоненко В.М. Ефективність податкового адміністрування та реформування податкового аудиту. *НДІ фінансової політики: матеріали науково-практичного круглого столу до Дня науки. 2020.* 235 С.
62. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : Видання 2016–2017 року. URL: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення: 15.10.2021).
63. Практичні аспекти податкового аудиту: тримаємо руку на пульсі економічних змін. URL: <https://adram.com.ua/praktichni-aspekti-podatkovogo-auditru-trimaemo-ruku-na-pulsi-zakonodavchih-zmin/> (дата звернення: 23.10.2021).
64. Петрик О.А. Аудит оподаткування підприємств: навчальний посібник. Київ. 2012. С. 352.
65. Зінкевич А.В., Лучко М.Р. Організаційно-методичні аспекти проведення податкового аудиту підприємств. *Науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка»*. 2019. С. 224-229.
66. Артюх О.В. Концепція суттєвості в практиці податкового аудиту. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. 2018. С. 114-119.
67. Грицак І.І., Чубай В.М. Аудиторські докази: вимоги, процедури отримання та процес оцінювання. *Економіка, планування та управління в галузях*. 2017. С. 1-11.
68. Чижевська Л.В., Степанюк О.С. Робочі документи як об'єкт регулювання в МСА 230 «Робоча документація». *Збірник тез Житомирського державного технологічного університету*. Житомир. 2016. С. 1-2.
69. Методичні рекомендації з проведення рахунковою палатою фінансового аудиту: Затв. рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 №5-5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text>
70. Зінкевич А.В. Особливості податкового аудиту у суб'єктів господарювання аудиторськими компаніями. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*. Тернопіль. 2017. 342 с.

71. Калачик А.В., Томчук В.В. ERP системи та їх місце в управлінському обліку. *Науковий журнал Фінанси, облік, банки.*- м. Вінниця. 2019. Вип. 1(24). С. 179-187.

72. Аудиторська палата України. Офіційний сайт. URL: <https://www.apu.com.ua/> (дата звернення: 15.10.2021).

73. Штулер І.Ю., Подік І.І. Алгоритм електронного аудиту на основі податкового аудиторського файлу. *Актуальні проблеми економіки*. 2018. № 10. С. 94-104.

74. В. Коротун, Г.Білецька. Електронний аудит за міжнародними стандартами. *Фінансовий контроль*. 2018. №3 (146). С. 37-38.

75. Концепція е-аудиту: плюси та мінуси для платників податків. URL: https://lb.ua/blog/dmytro_rybalchenko/472585_kontseptsiya_eauditu_plyusi_minusi.html (дата звернення: 14.10.2021).

76. В Україні введуть електронний аудит податків: кого це торкнеться. URL: <https://economics.segodaya.ua/ua/economics/business/v-ukraine-vvedut-elektronnyy-audit-nalogov-kogo-eto-kosnetsya-1492223.html> (дата звернення: 14.10.2021).

77. Гевлич. Л.Л., Калачик А.В. Е-аудит податку на додану вартість. *Економіка, облік, фінанси, менеджмент і право в Україні та світі: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 4 грудня 2020 р.)*. м. Полтава. 345 с.

78. Концепція е-аудиту: плюси та мінуси для платників податків. URL: https://lb.ua/blog/dmytro_rybalchenko/472585_kontseptsiya_eauditu_plyusi_minusi.html (дата звернення: 14.10.2021).

79. Подік І.І., Білецька Г.М, Котунович Н.Л. Нормативно-правове забезпечення електронного аудиту в Україні: сучасний стан та перспективи. *Журнал «Економіка та держава»*. 2018. № 10. С. 37-41.

ДОДАТКИ



ДОДАТОК А

Тест оцінки СВК щодо аудиту розрахунків за ПДВ

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка (висока, середня, низька)	Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня		
І. Середовище контролю						
1.	Чи існує наказ про облікову політику в частині розрахунків за ПДВ ?					
2.	Чи ефективно розподілено обов'язки між відповідальними особами щодо нарахування та сплати ПДВ ?					
3.	Чи заохочує підприємство працівників бухгалтерії та сфери внутрішнього контролю до відвідування тренінгів та підвищення кваліфікації?					
4.	Чи є компетентним, чесним та ретельним наявний персонал СВК?					
5.	Чи дозволяють наявні програмні продукти здійснювати моніторинг, складати звіти і проводити своєчасний аналіз в частині розрахунків за ПДВ?					
6.	Чи підтримуються процеси незалежного внутрішнього контролю по підприємству в цілому?					
ІІ. Заходи контролю						
7.	Чи регулярно перевіряється своєчасність складання первинних документів що стосуються обліку ПДВ ?					
8.	Чи завжди документуються процедури контролю в частині обліку розрахунків за ПДВ?					
9.	Чи попереджує СВК відповідну управлінську ланку про виникнення недостовірної інформації в частині обліку розрахунків за ПДВ?					
10.	Чи надає СВК прогнози в частині розрахунків за податками та зборами?					

ДОДАТОК Б

Програма аудиту розрахунків за ПДВ

№	Перелік аудиторських процедур	Період проведення процедури	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1.	Перевірка постановки на облік платника податків в державних та податковому органах				
2.	Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок				
3.	Отримання усієї інформації що стосується методики обліку ПДВ, його нарахування та сплати				
4.	Опрацювання інформації усного та письмового опитування з питань оподаткування ПДВ керівництва підприємства та управлінського персоналу				
5.	Перевірка розрахунку бази для оподаткування та застосовуваних ставок ПДВ				
6.	Перевірка правомірності застосування податкових пільг, звільнення від сплати ПДВ, застосування спеціальних податкових режимів				
7.	Перевірка первинних документів, що є підставою для виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту				
8.	Перевірка відповідності включення сум податкових зобов'язань, кредитів до бухгалтерських та податкових звітів, правильності відображення будь-яких їх остаточних коригувань				
9.	Опрацювання відповідей на запит третім особам (банки, кредитори, дебітори, юристи)				
10.	Бухгалтерська та податкова звітність				
11.	Безпосередньо сам аудит розрахунків за ПДВ				
12.	Складання аудиторського звіту та інших підсумкових документів, розроблення рекомендацій аудитора				

ДОДАТОК В

Типові формулювання аудиторського висновку

Вид висновку	Типові формулювання
Позитивний	За результатами аудиту податків АФ зробила висновок, що облік ПДВ відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову та податкову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає інформацію про об'єкт аудиту станом на 01.01.20... згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Розрахунки з бюджетом здійснені в повному обсязі та з дотриманням чинного законодавства України.
Умовно-позитивний	Під час проведення аудиту розрахунків за ПДВ АФ встановлено факти порушень та недоліків під час здійснення обліку операцій по розрахунках з бюджетом за ПДВ. Проте зазначені порушення та недоліки мають обмежений вплив на фінансову та податкову звітність об'єкта аудиту станом на 01.01.20... і не перекручують інформацію щодо його загального фінансового стану.
Негативний	Під час проведення аудиту розрахунків за ПДВ АФ встановлено факти порушень та недоліків під час здійснення операцій по розрахунках з бюджетом за ПДВ. Допущені порушення суттєво впливають на фінансову та податкову звітність об'єкта аудиту та перекручують реальний стан справ.
Відмова від надання аудиторського висновку	АФ під час проведення аудиту розрахунків за ПДВ, не мала можливості перевірити факти (вказати факти) з причин (вказати причини неможливості). Наведені вище факти суттєво впливають на дійсний стан об'єкта аудиту. У зв'язку з відсутністю достатніх та прийнятних аудиторських доказів АФ не може надати об'єктивний аудиторський висновок