

економії, ефективності її системи управління, операцій, програм, заходів та можливостей для їх покращення [4].

Аудит ефективності надає нову інформацію, аналіз і, в разі потреби, рекомендації щодо покращення. Новою інформацією, згідно зі стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», вважається: надання нових аналітичних розумінь (ширший або більш глибокий аналіз, нові перспективи); більш доступне подання існуючої інформації для різних зацікавлених сторін; забезпечення незалежного та авторитетного висновку на основі аудиторських доказів; надання рекомендацій, заснованих на аналізі результатів аудиту.

Література

1. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.2011 р. №765 «Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/765-2011-п>>.

2. Закон України від 16.10.2012 р. №5463-VI «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>>.

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. №868 «Про утворення Державної аудиторської служби України». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>>.

4. INTOSAI, 2013. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>>.

УДК 657

Малишкін О.І.,

д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Державний університет інфраструктури і технологій, м. Київ

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПДВ В УМОВАХ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Обробка даних податкових накладних і коригувань до них в електронній формі проводиться в централізованому порядку по Україні на єдиному сервері фіскальної служби в рамках Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН). Останній виступає новим електронним сервісом для українських платників ПДВ в рамках європейської програми «Електронний уряд», який почали запроваджувати в Україні з 2015 року [1].

Принциповим аспектом є те, що в умовах ручних засобів обліку і звітності або із застосуванням часткової автоматизації, має місце людський фактор в обробці інформації. У цьому багатократно переконалися учасники процесів обліку, звітності і контролю ПДВ. Електронна система дозволяє позбутися зазначеного фактору. Такий підхід суттєво впливає на режими обліку, звітності і контролю податку. Якщо хоча б один з показників (реквізитів) документу не буде відповідати заданим параметрам, програма не пропускає такий документ і, відповідно, не реєструє в базі ЄРПН. Як результат, підприємство-продавець не сформує суму податкових зобов'язань (ПЗ), а покупець – суму податкового кредиту (ПК). Отже, на рівні складання і реєстрації первинних документів людський фактор помилок або перекручень виключається, що змінює парадигму контролю ПДВ.

В умовах електронного адміністрування зникає необхідність у проведенні таких контрольних дій як:

- правильність зазначення дати і сум податкових зобов'язань з продажу товарів, послуг (у продавця) і податкового кредиту з купівлі товарів, послуг (у покупця);
- коректність зазначення реквізитів податкової накладної;
- коректність підрахунку загальних сум податкових зобов'язань (у продавця) і податкового кредиту (у покупця);
- правильність визначення суми чистого податкового зобов'язання для сплати до бюджету;
- повнота і вчасність фактичного перерахування суми чистого податкового зобов'язання до бюджету (або відшкодування з бюджету).

Зазначені операції виконуються в програмному комплексі системі ЄРПН без втручання людського фактору (за виключенням операцій зупинення реєстрації накладних). Крім того, застосування програмного комплексу МЕДок дає можливість автоматизовано заповнити рядки податкової декларації і відправити її на адресу фіскальної служби. Отже, можна стверджувати про існування окремої системи інформації податкового обліку і звітності з ПДВ на рівні підприємства. До речі, вона існує в Україні з 1997 року, коли вперше було запроваджено сучасні норми ПДВ. Хоча багато хто з фахівців бухгалтерського обліку заперечував і заперечує цьому явищу дотепер.

На засоби контролю складових ПДВ суттєво впливає характер зв'язків податкового і бухгалтерського фінансового обліку. Останнім часом серед науковців і викладачів превалює думка про те, що сума ПДВ до сплати визначається за даними субрахунку 64/ «ПДВ до сплати» бухгалтерського рахунку 64. Наприклад, С. Рудейчук важливою умовою контрольних функцій ПДВ називає повне, первинне, хронологічне та достовірне документальне та

бухгалтерське відображення операцій, що фіксує вхідну та вихідну вартість, різниця між якими формує на підприємстві додану вартість, і є об'єктом оподаткування ПДВ. Автор вважає, що в бухгалтерському обліку щодо ПДВ оперують поняттям «розрахунки з ПДВ». Це поняття визначається автором як система відносин між підприємцями і державою в особі податкових органів щодо перерахування, належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету, сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату. Акцент на кредиторську або дебіторську заборгованість дозволяє автору зробити висновок, що податок на додану вартість не є об'єктом бухгалтерського обліку [2, с. 146]. Тобто, автор розділяє поняття «облік ПДВ» і «розрахунки за ПДВ». Як результат, самостійність облікової системи, від первинної реєстрації до балансу, від податкових розрахунків до заповнення декларації та додатків до неї, забезпечується можливістю перехресного звіряння [2, с. 147]. Отже, автор схвалює паралельні потоки інформації про ПДВ в двох видах обліку. Недоцільність такого дублювання є очевидною.

За умов електронного адміністрування податків ще більш чітко проявився автономний характер податкового обліку ПДВ, який регулюється нормами не бухгалтерського, а податкового законодавства – ПКУ, розділ У. На цьому тлі положення чинної інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 01.07.97 р. № 141 (зі змінами і доповненнями) виглядають анахронізмом і потребують змін [3, с. 205]. Зокрема, потрібно внести норму, що дані бухгалтерських субрахунків рахунку 64 не є джерелом заповнення показників декларації з ПДВ, а слугують як засіб бухгалтерського узагальнення сум ПЗ, ПК і заборгованості перед бюджетом на підставі даних податкового обліку ПДВ. На підставі сальдо субрахунку формується рядки балансу, а обігів – розрахунки з контрагентами в аналітичному обліку, суми доходів і витрат.

Література

1. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569 (зі змінами від 30.12.2015 р. № 1177)
2. Рудейчук С.В. Бухгалтерський облік як інструмент узагальнення інформації про ПДВ. Збірник тез міжнародної наукової конференції «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу». Житомир. – 2017. – С. 146-147.
3. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, розвиток [текст]: монографія / О.І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.