

ПДВ на імпорт регулюється не ПКУ, а Митним кодексом України.

У випадку постачання основних засобів за договорами фінансового лізингу базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче ціни придбання об'єкта лізингу. При постачанні товарів за договорами фінансового лізингу, які було повернуто лізингоодержувачем, не зареєстрованим як платник податку у зв'язку з невиконанням умов такого договору, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів.

За нормами пп. 14.1.202 п. 14.1 ст. 14 ПКУ передача об'єктів основних засобів до статутного фонду відповідає операції поставки, оскільки відбувається перехід права власності на об'єкти, а отже, підлягає обкладенню ПДВ. Тому інвестор при передачі основних засобів до статутного фонду повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайної ціни.

У податковому обліку операції з ліквідації основних засобів з ініціативи власника вважаються операціями з постачання згідно з пп. 14.1.191 п.14.1 ст. 14 ПКУ. При цьому виникає податкове зобов'язання з ПДВ, яке має бути нараховане на вартість ліквідованого об'єкта, оціненого за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації.

Відповідно до п. 189.9 ст. 189 ПКУ податкове зобов'язання з ПДВ не нараховується якщо основні засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або руйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства або коли платник податку подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням [2].

Таким чином, необхідно зазначити, що визначення бази оподаткування операцій з основними засобами є складним механізмом, який потребує додаткового вивчення. Огляд нормативних вимог показує, що для різних видів господарських операцій з основними засобами в частині бази оподаткування ПДВ застосовується особливий алгоритм, який передбачає виконання трудомістких розрахунків від платників податку, ведення первинної документації та облікових реєстрів у податковій сфері по операціям з основними засобами.

Тому уявляється важливим проводити подальші дослідження у напрямку уніфікації нормативних підходів до визначення бази оподаткування операцій з основними засобами, спрощення податкових розрахунків та документування.

Література

1. Артюх О. В., Топольницька Н. Д. *Фінансовий контроль податку на додану вартість: питання оптимізації*. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 8. Ч. 1. С. 8–11.
2. *Податковий кодекс України* : Закон, Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.04.2021).

УДК 657.6 : 336.777.7

Волчек Руслан Миколайович

*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет (Україна)*

Москалюк Ганна Олександрівна

*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет (Україна)*

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ РИЗИКІВ ВДОБРАЖЕНИХ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

JEL classification: M420

Поступове зростання обсягів звітування вітчизняними підприємствами, що набули суспільного інтересу, та середніми підприємствами за міжнародними стандартами фінансової звітності обумовило підвищення вимог до складання їхньої фінансової звітності. Це, у свою чергу,

вимагає від бухгалтерів та аудиторів зазначених підприємств ідентифікувати та мінімізувати ризики, які містить квартальна та річна фінансова звітність. Тому питання розробки комплексу аналітичних процедур, які дозволяють виявляти численні ризики задля об'єктивного та прозорого відображення інформації, необхідної для користувачів фінансової звітності підприємств, набувають особливої актуальності.

Аналіз літературних джерел [1; 2; 3; 4] свідчить, що на цей час серед науковців існує полеміка щодо класифікації ризиків у системі бухгалтерського обліку. Одна категорія вчених [1; 2; 3] виділяє такі види ризиків: ризик правильності визначення оцінки, ризик правильності вибраних процедур, ризик прозорості інформації, ризик фінансової звітності. Інші дослідники, зокрема І. А. Дерун [4], наполягають на тому, що наведена класифікація ризиків не враховує у собі ризик, обумовлений державним та професійно-громадським регулюванням, яке формує вимоги розкриття інформації у звітності. Для підвищення ідентифікації ризиків у системі бухгалтерського обліку підприємств він вважає доцільним групування ризиків саме за видовою ознакою: ризики операційної діяльності; ризики ринку; ризики, викликані діями кредиторів та інвесторів; ризики організації ведення бухгалтерського обліку та підприємстві; ризики, пов'язані із суб'єктивним судженням бухгалтера щодо реєстрації господарських операцій, які не регулюються національними чи міжнародними стандартами обліку; ризики, пов'язані з державним регулюванням бухгалтерського обліку. Зазначимо, що відповідно до позиції аудитора щодо цього питання, кожна із наявних класифікацій базується на проблематиці здійснення облікових оцінок, у тому числі визначених за справедливою вартістю. Тому досі залишаються неузгодженими питання розробки аудиторами методик перевірки коректності виконаних облікових оцінок з метою зменшення їхньої невизначеності. Мета дослідження полягає у розробці комплексу аналітичних процедур, які можуть бути основою для створення внутрішньофірмових стандартів з аудиту облікових оцінок, визначених за справедливою вартістю.

Практика господарювання свідчить, що доволі часто аудитор у процесі перевірки коректності підготовленої фінансової звітності підприємств стикається із ризиками суттєвих викривлень, які спостерігаються у сфері здійснення операцій купівлі-продажу інвестиційної нерухомості, що відбуваються між приватними суб'єктами господарювання й державними інституціями. На цей час наявно чимало судових позовів з приводу маніпулювання результатами оцінки нерухомості, яка продається державним органам влади за завищеними цінами. Якщо такі угоди відбуваються між сторонами, які є приватними юридичними особами, то, вважаємо, що конфлікт інтересів щодо купівлі-продажу нерухомості врегульовується на стадії укладання угоди, оскільки зазвичай здійснюється предінвестиційний аналіз. Коли ж відбуваються правовідносини із державними інституціями, то до цього процесу залучені не тільки бухгалтери й аудитори, але й незалежні оцінювачі. В Україні питаннями оцінки справедливої вартості нерухомості в угодах її купівлі-продажу зазвичай займаються оцінювачі, оскільки ст. 7 Закону України «Про оцінку майна та майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» чітко визначає випадки обов'язкового проведення незалежної оцінки майна та майнових прав. До того ж, у випадку залучення державних інституцій у правочини, Фонд державного майна України ініціюватиме проведення незалежної оцінки майна, результати якої в подальшому будуть відображені у фінансовій звітності підприємств.

Наш практичний досвід свідчить про те, що до ризиків суттєвого викривлення результатів облікових оцінок, визначених за справедливою вартістю, стосовно комерційної нерухомості, можна віднести наступні: 1) у випадку, коли продажу підлягає окрема будівля, площа якої дорівнює чимало квадратних метрів, оцінку її ринкової вартості за допомогою порівняльного підходу здійснюють зазвичай орієнтуючись на ринкову вартість квадратного метра невеликих офісних приміщень, а не тотожних окремих будівель. Обґрунтування здійснених оцінювачами дій полягає у відсутності перевіреної інформації щодо продажу окремих будівель у визначеному населеному пункті на дату оцінки. Зазначимо, що обрання порівняльної інформації у такий спосіб не є коректним, оскільки порушується такий принцип оцінки як співвідношення попиту та пропозиції. Відповідно, необхідно проводити коригування ринкової вартості квадратного метра офісної нерухомості на коефіцієнти, які враховують низьку ліквідність й термін експозиції великих будівель. У випадку відсутності перевіреної інформації на дату оцінки щодо співвідношення між ринковою вартістю квадратного метра офісної нерухомості й окремих будівель, аудитор може застосовувати інформацію, яка була наявна у офіційних виданнях у попередніх періодах, відкоригувавши її на індекс інфляції; 2) оцінка справедливої вартості

окремих будівель як товару здійснюється без врахування вартості права користування земельною ділянкою, на якій розташована будівля. За відсутності права власності за землю, зазвичай роблять спробу розрахувати вартість права користування земельною ділянкою за допомогою метода залишку, який передбачає врахування інформації щодо ринкової вартості землі, на яку наявне повне право власності. Вважаємо, що застосування цього методу є некоректним внаслідок неспівпадіння виду прав на земельну ділянку. У випадку наявності тільки права користування, доцільно розраховувати вартість зазначеного права на рівні ставки орендної плати виходячи з нормативної оцінки земельної ділянки; 3) в окремих звітах з оцінки майна використовують дохідний підхід для оцінки нерухомості, фізичний стан якої потребує капітального ремонту. Аудитор може визнати цей метод неприйнятним для визначення справедливої вартості такої нерухомості, оскільки порушується методологія оцінки згідно із МСФЗ 13 та МСО 104 «Бази оцінки» у частині порушення принципу внеску.

Узагальнюючи результати дослідження, зазначимо, що для зменшення ризиків суттєвого викривлення результатів оцінки справедливої вартості об'єктів нерухомості, які відчужуються як товар, аудитор доцільно використовувати настанови переглянутого МСА 540 у частині вимог до прогнозної інформації, яка використовується в облікових оцінках. Вказані аналітичні процедури у вигляді перерахунку та оцінювання впливу отриманих доказів на власне судження аудитора, дозволять забезпечити дотримання об'єктивності та прозорості під час оприлюднення фінансової звітності підприємствами.

Література

1. Khan M. M., Bhatti M. I. *Development in Islamic banking : a financial risk-allocation approach*. The Journal of Risk Finance. 2008. Vol. 9. No. 1. Pp. 40–51.
2. Nichita M. *Regression model for risk reporting in financial statements of accounting services entities*. SEA – Practical Application of Sciences. 2015. Vol. 3. No. 2. Pp. 101–107.
3. Nichita M., Turlea C. *Approach regarding a framework for risk reporting in order to enhance the related good practices*. Amfiteatru Economic. 2015. No. 17 (40). Pp. 1108–1121.
4. Derun I. *Risk identification in the company's accounting system*. Economic Annals-XXI. 2016. Vol. 159 (5-6). Pp. 97–100. URL: <http://soskin.info/userfiles/file/Economic-Annals-pdf/DOI/ea-V159-21.pdf> (access date: 04.05.2021).