

УДК 336:22  
JEL H 22

# МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ТА СУБСИДІЙ

Погрібна Н. В.,

кандидат економічних наук, асистент, Київський національний університет імені Тараса Шевченка

- А** У статті досліджено міжнародну практику методології аудиту пільгового оподаткування та визначено її складові, які необхідно імплемувати для практичної реалізації кращого досвіду оцінки ефективності застосування пільг та субсидій. Як основне інформаційне джерело автором запропоновано розглядати загальну базу пільг. Встановлено, що через відсутність загальноприйнятої оцінки на міжнародному рівні єдиної термінології поняття «субсидія» та «пільги» потребують уточнення та класифікації підконтрольних об'єктів, до яких запропоновано включити звільнення, знижки, суми, на які зменшується податкове зобов'язання, звільнення від оподаткування (зниження ставки), податкове відстрочення. Дослідження міжнародної практики виконання аудитів ефективності застосування субсидій і пільг проведено в межах двох основних податків – податку на прибуток та ПДВ. Встановлено, що невід'ємним підконтрольним об'єктом під час аудиту ефективності мають виступати інформаційні системи для обробки даних про податкові декларації. Види недоліків, наприклад, пов'язані із застосуванням ІТ-систем, мають виявлятися під час аудиту. Рекомендовано використовувати як інструментарій аудиту такі процедури, на підставі яких розробляються пропозиції для поліпшення управління податковими субсидіями: пропозиції щодо законодавчих процедур, розробка правил надання податкових субсидій, зобов'язання публікувати відповідну інформацію, результати оцінок податкових субсидій, використання інформаційних систем. Автором виокремлено основні результативні висновки щодо впливу та ефективності знижених ставок, виявлені під час аудиту ефективності пільг з ПДВ та звітності, які як загальну рекомендацію запропоновано надавати за наслідками аудиту податкових пільг з ПДВ за напрямками: законодавство, звітність, оцінка ефективності, інформаційні технології.
- В** аудит ефективності, податкові пільги, методика державного аудиту, ефективність податкових пільг, інструментарій аудиту.

## МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И СУБСИДИЙ

Погребная Н. В.,

кандидат экономических наук, ассистент, Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

- А** В статье исследована международная практика методологии аудита льготного налогообложения и определены ее составляющие, которые необходимо имплементировать для практической реализации лучшего опыта оценки эффективности применения льгот и субсидий. В качестве основного информационного источника автором предложено рассматривать общую базу льгот. Установлено, что ввиду отсутствия общепринятой оценки на международном уровне единой терминологии понятия «субсидия» и «льготы» нуждаются в уточнении и классификации подконтрольных объектов, которые предложено рассматривать через освобождения, скидки, суммы, на которые уменьшается налоговое обязательство, освобождение от налогообложения (снижение ставки), налоговые отсрочки. Исследование международной практики выполнения аудитов эффективности применения субсидий и льгот проводилось по двум основным налогам – налогу на прибыль и НДС. Установлено, что неотъемлемым подконтрольным объектом в ходе аудита эффективности должны выступать информационные системы для обработки данных о налоговых декларациях. Виды недостатков, например, связанные с применением ИТ-систем, должны выявляться в ходе аудита. Рекомендовано использовать в качестве инструментария аудита следующие процедуры, на основании которых разрабатываются предложения по улучшению управления налоговыми субсидиями: предложения по законодательным процедурам, разработка правил предоставления налоговых субсидий, обязательства публиковать соответствующую информацию, результаты оценок налоговых субсидий, использование информационных систем. Автором выделены основные результативные выводы о влиянии и эффективности пониженных ставок, выявленные в ходе аудита эффективности льгот по НДС и отчетности; предложено предоставлять в общую рекомендацию по результатам аудита налоговых льгот по НДС по направлениям: законодательство, отчетность, оценка эффективности, информационные технологии.
- В** аудит эффективности, налоговые льготы, методика государственного аудита, эффективность налоговых льгот, инструментарий аудита.

## INTERNATIONAL PRACTICES OF THE PUBLIC PERFORMANCE AUDIT OF TAX PRIVILEGES AND SUBSIDIES

Pohribna N. V.,

PhD in economics, assistant, Taras Shevchenko National University of Kyiv

- A** The article studies the international practice of the methodology of audit of preferential taxation and identifies its components that need to be implemented in order to realize the best practices of assessing the effectiveness of the application of preferences and subsidies. The author suggests considering a general basis of benefits as the main source of information. It has been established that due to the absence of

*a generally accepted international assessment of the single terminology, «subsidy» and «benefits» require clarification and classification of controlled objects, which are proposed to consider as exemptions, discounts, amounts that are reduced by the tax liability, tax exemptions (rates reduction), tax deferrals. The study of international practices of performance audits of the use of subsidies and benefits is carried out on the two major taxes – income tax and VAT.*

*It has been established that informational systems for processing of tax return data should act as an integral subject of control during an audit of effectiveness. Types of flaws, for example, due to the use of IT systems, should be detected during the audit.*

*It is recommended that the following procedures be used as a performance audit tool, on the basis of which proposals are developed to improve tax subsidies management: proposals for legislative procedures, elaboration of rules for granting tax subsidies, obligation to publish relevant information, results of assessments of tax subsidies, use of information systems.*

*The author outlines the main findings of the impact and effectiveness of reduced rates found during the performance audit of VAT privileges and reporting; it is proposed to provide as a general recommendation on the results of the audit of VAT tax privileges in such areas: legislation, reporting, assessment of performance, information technologies.*

К performance audit, tax privileges, methodology of public audit, effectiveness of tax privileges, audit tools.

**Постановка проблеми.** Фінансова стійкість державних фінансів України як складова бюджетної безпеки держави перебуває в умовах заострення дисбалансів бюджетної системи, таких як високий рівень державного боргу (сума державного та гарантованого державою боргу України лише за 2016 рік збільшилася на 357,6 млрд грн) [1], високий рівень дефіциту державного бюджету (у 2016 році він становив 70,3 млрд грн, або 2,9 % ВВП) [2], зростання частки видатків бюджету на фінансування сектора оборони та безпеки, зростання соціальних зобов'язань держави в умовах нагромадження державного боргу та дефіциту бюджету, неефективне податкове адміністрування та схеми звільнення від оподаткування, що мають велику варіативність і масштаби.

Значною мірою втрати податкових надходжень до бюджету стають неефективними через відсутність механізмів компенсації податкових звільнень суспільними вигодами або через незаконні використані пільгові послаблення для окремих видів бізнесу чи напрямів діяльності. Це потребує проведення державного аудиту ефективності таких субсидій та пільг у сфері оподаткування, що робить вказаний напрям дослідження актуальним та своєчасним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** З метою визначення доцільності використання податкових пільг та субсидій проведено ряд ґрунтовних досліджень З. Варналія, Т. Малініної, М. Пінської, А. Соколовської, К. Швабій. Питанням визначення ефективності податкових пільг в частині податкових втрат та необхідності врахування їх суспільних наслідків присвячені праці зарубіжних учених Р. Альтшуллера, М. Парсонса, З. Свіфта, Д. Цзарницькі. Значні наукові напрацювання у сфері методології аудиторських перевірок Г. Давидова, Г. Назарової, О. Редько, Н. Шалімової створюють базові засади в теоретичних

підґрунтях пошуку вирішення питання проведення перевірок державного аудиту в цій сфері.

**Виокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на значну дослідженість зазначеного питання в науковій літературі, на сьогодні залишається недостатньо вирішеним питання розробки єдиної методики комплексного оцінювання ефективності податкових пільг для цілей державного управління, яку б змогли використовувати державні аудитори під час аудитів ефективності застосування податкових пільг та субсидій.

**Метою статті** є дослідження міжнародного досвіду з проведення оцінки аудиту ефективності застосування податкових пільг для визначення напрямів імплементації інструментарію аудиторських процедур та методик.

**Виклад основного матеріалу.** Для цілей аудиту за бюджетними доходами та видатками необхідно розробити надійні методики щодо оцінки обсягу та повного досягнення цілей таких податкових субсидій. Зважаючи на обсяги та складність податкового законодавства щодо податкових пільг і податкових винятків, слід застосовувати єдиний підхід до аудиту податкових субсидій.

Нині в Європі відбуваються швидкі зміни, що прискорюються головною геополітичною ініціативою, такою як процес розширення ЄС та постійна глобалізація. Такий розвиток не може не мати впливу на інституції аудиту, які дедалі частіше вирішують складні проблеми в цій економічній зоні, де відбувається запровадження єдиних підходів до оподаткування та бюджетування.

Надійна методологія оцінки результатів програми субсидування податків та поліпшення впливу податкових пільг передбачає питання аудиту прозорості звітування про субсидії.

Підвищення прозорості є першим пріоритетом бюджетного процесу [4]. Таким чином, розробка та впровадження дієвих механізмів оцінки результатів програми субсидування податків є основною метою аудиту для потреб комплексної та повної інформації про цілі, вплив податкових субсидій, їх фінансового обсягу та успіху. Результати, отримані за допомогою аудиту, свідчать про досягнення цілей та вимог податкових субсидій. Потенційний вплив податкових субсидій та їх економічні, соціальні наслідки й альтернативні варіанти досягнення тих самих цілей в процесі аудиту також слід вивчати. Те саме стосується впливу, який їх реалізація може здійснювати на все бюджетне середовище. Отже, за відсутності таких аудитів парламенту бракує найважливішої інформаційної бази для прийняття рішень щодо застосування податкових пільг. У виняткових випадках правові положення, за якими створюються податкові субсидії, передбачають обмеження терміну дії законодавства, що дасть парламенту можливість прийняти рішення про субсидію на підставі вже наявних знань про вплив зазначеної субсидії. Фактичний вплив субсидії після вступу в силу відповідного законодавчого положення не визначається, що призводить до того, що законодавці, як правило, не передбачають оцінку результатів програми пільгового оподаткування. Тому результати аудиту цього питання є важливими.

Методологія аудиту пільгового оподаткування передбачає створення загальної бази пільг, яка повинна слугувати надійним інформаційним джерелом.

До цієї бази також слід включити загальні поняття щодо податкових субсидій. На сьогодні не існує загальноприйнятої оцінки на національному та міжнародному рівнях. Як правило, термін «субсидія» визначається в більш вузькому або більш широкому сенсі залежно від об'єктів, до яких застосовується визначення.

Проте визначення має перехресним чином покривати субсидії під всі види податків і податкових систем та аналізувати їх прозорість, зокрема форму будь-яких дотаційних звітів.

Розуміння податкових субсидій у широкому сенсі, що стосується всіх видів податкових витрат, викладено у «Рекомендаціях найкращої практики – позабюджетні та податкові витрати», опублікованих Організацією економічного співробітництва та розвитку (OECD) [3]. Згідно з цим документом податкові витрати визначаються як перехід державних ресурсів, який досягається зменшенням податкових зобов'язань щодо певного базового податку з урахуванням встановленого рівня

оподаткування, а не прямими витратами. З цього визначення випливає наступна класифікація податкових субсидій:

- звільнення: суми, вилучені з податкової бази;
- знижки: суми, виключені з базової величини для отримання податкової бази;
- кредити: суми, на які зменшується податкове зобов'язання;
- звільнення від оподаткування (зниження ставки): зменшена ставка податку, яка застосовується до класу платників податків або оподатковуваних операцій;
- податкове відстрочення: зниження розміру сплати у формі відтермінування сплати податку.

Всі типи податкових субсидій, згадані вище, мають бути охоплені аудитами.

На сьогодні відсутнє загальновизнане міжнародне визначення терміна «податкова субсидія», а в країнах немає національного законодавчого тлумачення цього поняття. Таким чином, у кожній країні аудиторський орган розглядає правові норми, які були віднесені до податкових субсидій відповідним урядом та їхнім національним середовищем.

Зміст термінів «податкова субсидія», «податкова пільга», «виняткове положення податкового законодавства» та аналогічних понять доцільно розглядати і у контексті кожного окремого податку, податкових пільг для мікропідприємств, малих та середніх підприємств та, де це доречно, податкових пільг для регіонального розвитку.

Пільги, пов'язані зі зменшенням ставки ПДВ, поширені в усіх країнах, наприклад, деякі види поставок та послуг підлягають зниженню ставки ПДВ, що відрізняється від загальної ставки. Під час аудиту розглядається питання про застосування зниженої ставки як податкового привілею, що може мати характер субсидії.

У всіх країнах законодавство вимагає запровадження, модифікації або скасування податкової субсидії. Ситуація інша, коли справа стосується звітності. У цьому питанні центральне значення має питання, чи має певне положення податкового законодавства розглядатись як «податкова субсидія», «податкова пільга». Хоча правові положення вимагають обов'язкового звітування, формулювання поняття терміну податкових субсидій у відповідному національному контексті належить до сфери відповідальності уряду. На практиці це призводить до дискреційних рішень, за допомогою яких національні уряди можуть визначати обсяг та зміст звітів про податкові субсидії. Тому під час аудиту оцінки прозорості податкових пільг слід зосередитись на цьому питанні.

Повноваження органів аудиту в сфері перевірок податкових пільг регулюються відповідним національним законодавством. Вищий орган державного аудиту має повноваження перевіряти доходи та витрати державного бюджету, саме тому у кожній зарубіжній країні на нього покладено перевірки пільгового оподаткування.

Розгляд податкових субсидій, які, як правило, зменшують державні доходи, передбачає збір аудиторських доказів у тих органах, що відповідають за підготовку відповідного законодавства, адміністрування податку та надання податкової пільги. У більшості випадків податкові субсидії потрібно подавати у податкові декларації. У цьому відношенні органи державного аудиту перевіряють податкові субсидії на рівні державних установ. Рахункова палата України не має спеціальних повноважень щодо податкових субсидій.

Однак політичний вибір між прямою субсидією та податковою субсидією в той же час впливає на повноваження аудиту щодо вибору об'єктів перевірки. Як правило, національне законодавство передбачає, що належне використання прямих субсидій може бути перевірено за необхідності на рівні одержувача субсидії. У випадку податкових субсидій застосовується зворотне. Вищі органи державного аудиту не перевіряють податковій субсидії на рівні одержувачів. Як наслідок перевірити ефективність податкової субсидії, збираючи аудиторські докази на рівні бенефіціарів, неможливо. Отже, перевірка податкової субсидії обмежується державним рівнем.

У всіх країнах податкові субсидії, що прирівнюються до виняткових положень податкового законодавства, повинні запроваджуватися законодавством. Як правило, здійснення податкових субсидій покладено на податкові органи, які також відповідають за моніторинг впливу субсидій.

Не в усіх країнах існують положення, що регламентують звітування за наданими пільгами. Крім того, проводиться розмежування між звітністю в рамках відповідного національного бюджету та окремою інформацією у вигляді звіту про субсидію.

Зміст та обсяги аудиторської перевірки, проведеної задіяними органами державного аудиту, визначалися в основному фактичною ситуацією в країні. Однією спільною метою проведення аудиту є відповідь на запитання про те, які зобов'язання несе уряд стосовно податкових субсидій та як він виконує ці обов'язки.

Саме національні міністерства фінансів повинні здійснювати підготовку та супровід норм законодавства про податкові субсидії.

У сфері податкових субсидій достатня прозорість не гарантується, тому необхідна відповідна аудиторська перевірка з методологією, що передбачає процедури для пошуків аудиторських доказів прозорості процесів надання пільг.

Законопроекти про податкові субсидії іноді мають значні недоліки порівняно з існуючими стандартами національного законодавства. Таким чином, якісні та кількісні цілі податкових субсидій у багатьох випадках задокументовані недостатньо. Тобто опис завдань часто формулюється в таких загальних термінах, що за допомогою цих положень неможливо досягти мети. Інформація про витрати та вигоди податкових субсидій часто різниться, в основному за якістю. Заяви про оцінку можливостей, особливо про терміни, зміст і масштаби, у законодавчих нормах представлені недостатньо.

Це рівнозначно відсутності баз для моніторингу, аудиту та оцінки податкових субсидій.

У багатьох випадках у звітності відсутні дані про можливі встановлені строки та/або зменшення розміру субсидій.

На етапі надання податкових субсидій не проводиться систематичний моніторинг, аналіз оцінки. Відсутні відповідні стратегічні концепції. У більшості випадків існують поточні дані про затрати та вигоди. Не проводиться систематична оцінка, що частково пояснюється відсутністю зазначених вище даних.

Методи складання звітності за податковими субсидіями, як в рамках бюджету, так і за окремими пільгами, є недостатніми. Зведені дані про усі податкові субсидії часто недоступні. Недоотримані податкові надходження розраховуються та/або оцінюються не повністю. Доповіді й звіти, представлені урядом, в більшості випадків містять обмежену інформацію щодо цілей та їх досягнень, фактичних результатів та оцінки податкових субсидій.

Аудити, які проводяться Рахунковою палатою як органом зовнішнього аудиту, містять пропозиції щодо поліпшення законодавства до звітування про податкові субсидії, необхідні для забезпечення прозорості, якої потребують законодавець та широка громадськість.

В процесі підбиття підсумків результатів перевірок, проведених органами державного аудиту, узагальнюються рекомендації урядам та парламентам щодо посилення законодавства у сфері податкових субсидій, регуляторних оцінок ефективності застосування норм податкових пільг, складання та подання звітності про застосування податкових пільг.

Оскільки деякі одержувачі отримують податкові субсидії, а ці субсидії фінансуються з податків, що сплачуються всіма платниками податків, цей тягар для всіх платників податків може бути виправданим лише за рахунок збільшення прозорості, що відображає ефективність та результативність особливих положень податкового законодавства про пільги.

У більшості країн не існує податкових субсидій на корпоративний дохід, які можуть бути використані виключно малими та середніми підприємствами. Проте ці підприємства мають право скористатися перевагами корпоративних податкових субсидій.

Поняття малого та середнього підприємства є різними у зарубіжних країнах. У країнах – членах Європейського союзу вони ґрунтуються на рекомендації Комісії ЄС. В процесі аудиту надання податкових пільг малому та середньому бізнесу попередня оцінка необхідна під час законодавчої процедури встановлення цих пільг для нових суб'єктів. Це включає техніко-економічне обґрунтування, оцінку очікуваних фінансових, економічних та соціальних наслідків запропонованого закону або іншого типу регулювання податкових пільг.

Наслідком недостатньо ретельної попередньої оцінки податкових субсидій є те, що цілі, досягнення, а отже, ефективність цих субсидій не оцінюються після їх запровадження.

Положення, що стосуються податкових субсидій для корпорацій, змінювалися декілька разів у всіх країнах, але ці зміни мали лише обмежений вплив на законодавство. Причиною модифікацій стала гармонізація законодавства в Україні із нормами ЄС.

Практика визначення цілей субсидій з податку на прибуток підприємств різниться у різних країнах. У Німеччині та у Словацькій Республіці аудити демонстрували, що цілі були визначені та добре зарекомендували себе, а в Латвійській Республіці цілі субсидій корпоративного доходу не були визначені в нормативних актах. В Угорщині цілі були визначені опосередковано через вимоги (умови) для використання субсидій.

Можливість заміни корпоративних податкових субсидій прямими фінансовими послугами в жодній країні не оцінювалась їхніми фінансовими урядами. Міністерства фінансів не підготували комплексної оцінки цільового досягнення правових положень. Тому неможливо оцінити, чи існують альтернативи для вдосконалення законодавства з метою вирішення тих самих завдань. Однак можна стверджувати, що прямі фінансові засоби мають

різні наслідки для платників податків, ніж податкові субсидії. Заміна податкових субсидій шляхом прямої фінансової допомоги матиме додаткові адміністративні витрати як супровідний вплив.

У більшості європейських країн використання податкових субсидій обмежується правовими нормами та формою різних типів обмежень (часу, суми та інших). Як правило, корпоративні податкові субсидії можна вимагати без підтвердження умов. Контроль відповідності цим вимогам забезпечується наступним контролем податкових органів.

Міністерства фінансів усіх країн оцінюють суму субсидій у межах центрального бюджету, методологія є різною.

Міністерство фінансів Латвійської Республіки та Словацької Республіки оцінює кількість платників податків, які використовують податкові субсидії. Міністр фінансів Німеччини готує оцінку суми субсидій та платників податків, які їх використовують.

Загалом даних про субсидії з податку на прибуток юридичних осіб недостатньо для порівняння оцінки впливу субсидій, включаючи субсидії для малого та середнього бізнесу. Співвідношення між загальною кількістю платників податків та платниками податків, що використовують корпоративні податкові субсидії, не можна порівняти між різними країнами. Це співвідношення також не може бути проаналізовано для малого та середнього бізнесу. Причиною є те, що дані щодо малих і середніх підприємств та загальної кількості субсидій, які надаються платникам податків, доступні лише в деяких країнах, наприклад в Угорщині. Не існує податкової декларації з податку на прибуток підприємств окремо для малих та середніх підприємств у Німеччині, Латвійській Республіці та Словацькій Республіці.

Ставка податку на прибуток підприємств у загальній сумі податкових надходжень державного бюджету зарубіжних країн коливається від 3,1 % до 26,3 %. Норма корпоративних субсидій порівняно із загальними податковими надходженнями державного бюджету становить 0,7 %, тобто 3,3 %. Норма податкових субсидій корпорації порівняно з податками на прибуток підприємств є найнижчою в Російській Федерації (2,75–3,79 %), тим часом вона була найвищою в 2014 році у Словацькій Республіці (20,23 %), а у 2015 та 2016 роках – в Угорщині (28,26 % та 24,09 % відповідно).

Міністерства фінансів зарубіжних країн відстежують тенденцію податкових субсидій корпорації, щоб базувати на них політику для державного бюджету. Тенденція податкових субсидій

підприємств, за винятком Словацької Республіки, не оцінюються міністерствами фінансів країн, особливо це стосується оцінки платників податків, які використовують податкові субсидії.

У всіх країнах податкові органи розробили та застосовують інформаційні системи для обробки даних про податкові декларації корпорацій та сприяють податковому контролю за єдиною процедурою в місцевих податкових органах. Системи охоплюють всі етапи процедури управління, а дані, що зберігаються, є надійними. Права доступу та зберігання записів про зміни, внесені в системи, також регулюються. Види недоліків, наприклад, у зв'язку із застосуванням ІТ-систем, мають виявлятися під час аудиту.

У всіх країнах ІТ-системи податкових органів включають модулі управління, що допомагають здійснювати контроль. Кількість та обсяги факторів ризику, побудованих в цих модулях, а також якість їх застосування відрізняються завдяки специфіці організації систем оподаткування зарубіжних країн. Проте кожен податковий орган однаково кваліфікує платників податків на підставі даних податкових декларацій та іншої фіскальної інформації як бажання виконувати платежі.

У більшості зарубіжних країн є положення щодо методики аудиту, які визначають, що слід оцінити вплив субсидій та досягнення цілей. Проте в Україні системно не контролюють досягнення цих цілей. Міністерством фінансів

не створено жодної системи спостереження та оцінки. Також не розроблено методології оцінки цільових досягнень застосування податкових пільг. Незважаючи на те, що, наприклад, в Німеччині такі методи були розроблені, більшість урядових департаментів не використовують добре структуровану схему чи загальновизнану методологію.

Адміністративні витрати на збір різних видів податків, включаючи податкові субсидії, не виокремлені ні в Міністерстві фінансів, ні в податкових органах. Отже, ефективність податкових субсидій не може бути оцінена.

Як правило, нормами законодавства не передбачено обов'язкового контролю. Контроль податкових органів щодо податку на прибуток включає також аудит корпоративних податкових субсидій. Проте типи методів механізмів управління різні.

Дані про засоби контролю та їх результати реєструються податковими органами по-різному. Тому немає можливості порівнювати їх. Інформація про порушення внаслідок здійснення контролю – особливо щодо злочинів, пов'язаних з податком, та/або адміністративних правопорушень – надається лише податковими органами Німеччини, Угорщини та Словацької Республіки.

Рекомендовано використовувати як інструментарій аудиту наступні процедури, на підставі яких розробляються пропозиції для поліпшення управління податковими субсидіями (*табл. 1*).

## ІНСТРУМЕНТАРІЙ АУДИТУ ПОДАТКОВИХ СУБСИДІЙ ТА АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ

ТАБЛИЦЯ 1

Пропозиції щодо законодавчих процедур	<ul style="list-style-type: none"> <li>Документування цілей надання субсидій з подальшим систематичним аналізом</li> <li>Проведення попередньої та поточної оцінки законодавчого впливу і розгляд альтернативних варіантів, наприклад, таких, як надання прямої фінансової допомоги</li> </ul>
Розробка правил надання податкових субсидій	<ul style="list-style-type: none"> <li>Оцінка можливості застосовувати законодавство, обмежене в часі</li> <li>Надання переваг щодо термінів обмеження використання пільг стосовно окремих отримувачів</li> </ul>
Зобов'язання публікувати відповідну інформацію	<ul style="list-style-type: none"> <li>Втрати податкових надходжень, викликані наданням субсидій, необхідно відображати щорічно, зіставляючи фактичну та планову суми відповідно до податків та субсидій, які надаються</li> <li>Адміністративні витрати там, де можливо їх визначити</li> <li>Витрати отримувачів, пов'язані з бюрократичними процедурами оформлення субсидій</li> <li>Кількість та структура отримувачів</li> </ul>
Результати оцінок податкових субсидій	<ul style="list-style-type: none"> <li>Оцінка досягнення цілі</li> <li>Оцінка результативності</li> <li>Оцінка ефективності</li> </ul>
Використання інформаційних систем	<ul style="list-style-type: none"> <li>Повністю комп'ютеризовані системи із співставними базами даних</li> <li>Використання систем управління ризиком</li> <li>Створення реєстру податкових субсидій</li> </ul>

Мета аудиту податкових пільг щодо ПДВ полягає в тому, щоб з'ясувати, наприклад, чи є зниження індивідуальної ставки ПДВ виправданим кроком для окремих груп отримувачів пільг або воно викликало непередбачені побічні ефекти. Методика аудиту також покликана вирішити питання про те, яка цільова група отримала користь від зменшення ПДВ та чи є ця податкова привілея дієвим інструментом для підтримки конкретних економічних результатів.

Прикладом досягнення результатів застосування методики аудиту податкових пільг може слугувати дослідження результатів аудиту щодо застосування та реалізації зниження ставки ПДВ у секторах «ресторанів швидкого харчування», «предметів мистецтва та колекціонування», проведеного Рахунковою палатою Угорщини. Аудит, зокрема, підтвердив, що застосування зниження ставки ПДВ частково пов'язане з непередбачуваною вигодою та зловживаннями і може бути застосоване лише за рахунок величезного внеску ресурсів персоналу через значні труднощі з визначенням. Тому наслідком такого аудиту стала рекомендація скасувати знижену ставку ПДВ у цих секторах.

Орган аудиту Македонії проводив аудиторську перевірку, щоб перевірити, чи забезпечується та організовується контроль за обґрунтованим застосуванням знижених ставок ПДВ та як враховуються доходи від зменшення податкових ставок. Аналізувалася також можливість відмови від податкових надходжень, що виникає внаслідок застосування зниженої ставки, яка може бути отримана, якщо повна прийнята ставка ПДВ була розрахована і якщо було зроблено оцінку ефективності та корисності зниженої ставки для громадськості. Цей орган аудиту констатував, що користь від впровадження політики зниження ставки ПДВ не оцінюється.

У Польщі органом аудиту було проведено аудит, метою якого було вивчити вплив зниженої ставки ПДВ на ціни, пропозицію, попит тощо. Результати дослідження показали, що знижена ставка ПДВ не призвела до прямого впливу на товар, а ціни на послуги для споживачів не принесли прямої вигоди.

У результаті аудиту пільг з ПДВ та звітності доцільно сформулювати загальні висновки щодо впливу та ефективності низьких ставок ПДВ:

призначення нижчої ставки ПДВ повинно надавати пряму вигоду споживачам через зниження цін на товари та послуги. Зниження ставок ПДВ є неефективним механізмом для зниження ціни на товари та послуги, для стимулювання

пропозиції та попиту або для збільшення секторів робочої сили з нижчими темпами;

- у окремих випадках лише продавець, а не покупець, виграє від зниження податкових ставок, що дозволяє покупцям максимізувати прибуток. Таким чином, податкова субсидія має неабиякий вплив на господарські операції;
- у зв'язку з застосуванням більш низьких ставок ПДВ відбувається непередбачувана неправильна класифікація і виникнення зловживань, що призводить до значних втрат доходів від ПДВ;
- неправильне використання податкової субсидії не лише порушує державну політику щодо субсидій, а й також може стати проблемою для законодавства;
- диспропорції між правилами диференційованості та доступними ресурсами податкових органів для їх виконання призводять до необґрунтованого надання податкових пільг;
- зниження ставки ПДВ для окремих товарів та послуг є несвоєчасним, а отже, не відповідає законодавчим намірам. Відсутність правових положень не дає можливості проводити регулярну оцінку таких субсидій;
- результати моніторингу впливу субсидій, таких як зниження ставок ПДВ, не отримують достатньої уваги. Ефективність податкових пільг, їх вплив на споживчі ціни, зміна моделей споживання та додаткові адміністративні витрати оцінюються нерегулярно.

На підставі зроблених висновків аудитори рекомендують для більш ефективного застосування пільг щодо ПДВ:

- проводити моніторинг та оцінку застосування і наслідків зниження ставок ПДВ на систематичній основі;
- здійснювати щорічну публікацію фактичної суми надходжень до державного бюджету, втрачених внаслідок податкових пільг;
- здійснювати оцінку того, чи можна зменшити кількість пільг з ПДВ за рахунок зниження податкових ставок на конкретні товари та послуги й обирати альтернативні інструменти.

Загальна рекомендація за наслідками аудиту податкових пільг з ПДВ стосується основних напрямів: законодавства, звітності, оцінки, інформаційних технологій (*табл. 2*).

**Висновки дослідження та перспективи подальших розробок.** Складність податкового законодавства та високе суспільне значення його

## ЗАГАЛЬНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЗА НАСЛІДКАМИ АУДИТУ ПІЛЬГ З ПДВ

## ТАБЛИЦЯ 2

Законодавство	Мета, яка досягається шляхом запровадження податкових субсидій, повинна бути задокументована чітко та структурно. Після належного розгляду законодавство, яке буде прийнято, повинно обмежувати податкові субсидії до певного періоду часу у всіх відповідних випадках. Необхідно також розглянути альтернативні варіанти, такі як фінансові гранти, та оцінити регуляторний вплив
Звітність	Звіт про податкові субсидії має включати дані про податкові збитки, понесені внаслідок субсидій. Такі звіти повинні видаватися регулярними інтервалами, бажано щорічно. Більш детальна інформація, така як дані про адміністративні витрати та фактичну/цільову вартість, є бажаною. Орган аудиту рекомендує підготувати повну інвентаризацію всіх податкових субсидій, доступних для будь-якої країни, на основі чіткого національного застосування міжнародних визначень
Оцінка	Оцінка вартості має проводитися з регулярними інтервалами, щоб забезпечити впевненість в ефективності та цільовому досягненні податкових субсидій
Інформаційні технології	Покращити відповідні процедури ІТ для податкових субсидій та побудувати мережі з іншими відповідними системами обробки даних для забезпечення відповідності даних

виконання з боку платників податків, застосування пільг та субсидій в цій сфері зумовлює високі ризикові значення цих питань як підконтрольних об'єктів з боку органів державного аудиту. Міжнародний досвід аудиту ефективності застосування пільгового законодавства щодо окремих видів податків дозволив узагальнити інструментарій, які доцільно імплементувати як елементи методики аудиту ефективності у вітчизняну практику.

Реалізація зазначених методичних положень дозволить сформувати результативні звітні дані для цілей поліпшення державного управління.

Подальші наукові пошуки доцільно, на нашу думку, спрямувати на отримання механізмів реалізації виявлених резервів підвищення ефективності застосування пільгового законодавства, що здатні в умовах загострення кризової ситуації підвищити бюджетну безпеку держави.

1. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. Інформаційна довідка щодо державного та гарантованого державою боргу України станом на 31 грудня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/news/view/statystychni-materialy-shchodo-derzhavnoho-ta-harantovanohoderzhavoiu-borhu-ukrainy\\_2016?category=borg&subcategory](http://www.minfin.gov.ua/news/view/statystychni-materialy-shchodo-derzhavnoho-ta-harantovanohoderzhavoiu-borhu-ukrainy_2016?category=borg&subcategory).
2. Національний інститут стратегічних досліджень «Бюджетна безпека України в координатах гібридних загроз фінансовій системі». Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/2593>.

3. OECD Taxation Working Papers [Electronic resource]. – Available at: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-taxation-working-papers\\_22235558](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-taxation-working-papers_22235558).
4. Тихомирова Є. Б. Прозорість бюджету України: методи оцінки Держдепартаменту США та Міжнародного бюджетного партнерства / Є. Б. Тихомирова // Міжнародні відносини. Серія: Політичні науки: електронний збірник наукових праць; Ін-т міжнар. відносин Київ. нац. ун-ту імені Тараса Шевченка. – 2015. – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://journals.iir.kiev.ua/index.php/pol\\_n/article/view/2502](http://journals.iir.kiev.ua/index.php/pol_n/article/view/2502).

1. The official website of the Ministry of Finance of Ukraine. Information note on state and state-guaranteed debt of Ukraine as of December 31, 2016 [Electronic resource]. – Available at: [http://www.minfin.gov.ua/news/view/statystychni-materialy-shchodo-derzhavnoho-ta-harantovanohoderzhavoiu-borhu-ukrainy\\_2016?category=borg&subcategory](http://www.minfin.gov.ua/news/view/statystychni-materialy-shchodo-derzhavnoho-ta-harantovanohoderzhavoiu-borhu-ukrainy_2016?category=borg&subcategory).
2. National Institute for Strategic Studies «Budgetary security of Ukraine in the coordinates of hybrid threats to the financial system». Analytical note [Electronic resource]. – Available at: <http://www.niss.gov.ua/articles/2593>.

3. OECD Taxation Working Papers [Electronic resource]. – Available at: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-taxation-working-papers\\_22235558](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-taxation-working-papers_22235558).
4. Tikhomirova, E.B. (2015). «Transparency of the Budget of Ukraine: Methods of evaluation by the US State Department and International Budget Partnership», International relations. Series: Political science: electron. proceed; Institute of Intern. relations of Taras Shevchenko National University of Kyiv, no. 5 [Electronic resource]. – Available at: [http://journals.iir.kiev.ua/index.php/pol\\_n/article/view/2502](http://journals.iir.kiev.ua/index.php/pol_n/article/view/2502).

Дата подання рукопису: 07.12.2017