

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та внутрішній контроль операцій з ПДВ
на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8,0712-оа-1
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
освітньої програми «Облік і аудит»

С.І. Позенські

Керівник д.е.н, професор, Проскуріна Н.М.

Рецензент к.н. з держ. упр., доцент Пушкарь І.В.

Запоріжжя 2023

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« _____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Позенські Сергію Ігоровичу

1. Тема роботи: Облік та внутрішній контроль операцій з ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»
керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розкрити суть і значення ПДВ; дослідити нормативно-правове регулювання та порядок нарахування ПДВ; надати характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»; дослідити організацію обліку податку на додану вартість; розкрити методику синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з ПДВ; дослідити порядок складання та подання декларації з ПДВ; обґрунтувати порядок організації та методику проведення внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ; запропонувати основні напрями виявлення та порядок виправлення порушень за результатами внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 95 сторінок, 15 таблиць, 14 рисунків, 1 формулу, 98 літературних джерел, 6 додатків.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор, Проскуріна Н.М.	19.08.2023	19.08.2023
2	д.е.н., професор, Проскуріна Н.М.	16.09.2023	16.09.2023
3	д.е.н., професор, Проскуріна Н.М.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)

С.І. Позенкі

Керівник роботи _____
(підпис)

Н.М. Проскуріна

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 95 с., 3 розділи, 14 рис., 15 табл., 98 джерел.

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ,
ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ, ТОВАР,
НАЦІНКА, СТАВКА ПОДАТКУ, ПЛАТНИК ПОДАТКУ, СТЯГНЕННЯ

Об'єкт дослідження – процес бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних засад, а також розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Методи дослідження: методи наукового узагальнення, методичні порівняння, групування, системний підхід, абстрагування, конкретизація, табличний метод, аналітичні розрахунки, метод порівняння і факторного аналізу, систематизація і логічне узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у наступному:

– запропоновано для виокремлення інформації щодо розрахунків за ПДВ відкривати до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податком на додану вартість» з подальшим поділом на субрахунки II-го порядку;

– запропоновано прийняти Внутрішній стандарт контролю розрахунків ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»;

– запропоновано для ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» здійснювати внутрішній контроль розрахунків за ПДВ;

– запропонована Порівняльна відомість нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»;

- запропоновано використовувати Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ.

- рекомендовано на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» проводити інвентаризацію стану розрахунків з ПДВ.

У процесі проведеного дослідження отримано такі основні наукові та практичні результати:

- розкрито суть і значення ПДВ, досліджено нормативно-правове регулювання та порядок нарахування ПДВ;

- надано характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»;

- досліджено організацію обліку податку на додану вартість, розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з ПДВ;

- досліджено порядок складання та подання декларації з ПДВ;

- обґрунтовано порядок організації та методику проведення внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ;

- запропоновано основні напрями виявлення та порядок виправлення порушень за результатами внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».

Отримані результати полягають в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з обліком ПДВ.

Отримані результати дослідження спрямовані на узагальнення теоретичних положень та практичних аспектів обліку й внутрішнього контролю операцій з обліку ПДВ, які можуть впроваджуватися в практику роботи виробничих підприємств. За результатами дослідження вперше було досліджено методику обліку ПДВ та надано практичні рекомендації щодо покращення внутрішнього контролю операцій обліку ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

SUMMARY

Qualifying work contains: 95 pp., 3 fig., 15 tab., 14 annex, 98 references.

VALUE ADDED TAX, TAX CREDIT, TAX LIABILITY, BUDGET REFUND, GOODS, MARKS, TAX RATE, TAX PAYER, COLLECTION

The object of the study is the process of accounting and internal control of VAT calculations at VISKO PLUS LLC.

The purpose of the qualification work is the study of theoretical and methodological principles, as well as the development of practical recommendations for improving accounting and internal control of VAT calculations.

Research methods: methods of scientific generalization, methodical comparisons, grouping, systematic approach, abstraction, specification, tabular method, analytical calculations, method of comparison and factor analysis, systematization and logical generalization.

The scientific novelty of the obtained results is as follows:

- it is proposed to separate information on VAT calculations to open sub-account 641 «Value-added tax calculations» to account 64 «Calculations for taxes and payments» with further division into sub-accounts of the 2nd order;
- it is proposed to adopt the Internal Standard for the control of VAT calculations for VISKO PLUS LLC;
- it was suggested that VISKO PLUS LLC carry out internal control of VAT calculations;
- proposed Comparative statement of accrued tax liability according to accounting data and calculations of controllers of VISKO PLUS LLC;
- it is proposed to use the Information on control of the timeliness of the transfer of VAT due amounts by the enterprise.

- it is recommended that VISKO PLUS LLC conduct an inventory of the state of VAT payments.

In the course of the conducted research, the following main scientific and practical results were obtained:

- the essence and meaning of VAT is disclosed, legal regulations and the procedure for calculating VAT are investigated;

- provided a description of the financial and economic activity and setting of the accounting and analytical work at VISKO PLUS LLC;

- the organization of accounting for value added tax was investigated, the method of synthetic and analytical accounting of VAT calculations was revealed;

- the procedure for drawing up and submitting a VAT declaration was investigated;

- the order of organization and the method of internal control of VAT calculations are substantiated;

- proposed the main directions of detection and the procedure for correcting violations based on the results of internal control of VAT calculations at VISKO PLUS LLC.

The obtained results consist in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to VAT accounting.

The obtained research results are aimed at summarizing the theoretical provisions and practical aspects of accounting and internal control of VAT accounting operations, which can be implemented in the practice of production enterprises. Based on the results of the research, the VAT accounting methodology was first investigated and practical recommendations were provided for improving the internal control of VAT accounting operations at VISKO PLUS LLC.

The practical significance of the obtained results lies in the development of recommendations for improving the organization and methodology of accounting and internal control of VAT calculations.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

ВСТУП..... 7

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Соціально-економічна сутність, функції та класифікація податків..... 11

1.2 Нормативні основи стягування податку на додану вартість в Україні. 24

1.3 Особливості відображення в обліку розрахунків за податком на додану вартість..... 39

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З
ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 49

2.2 Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з податку на додану вартість..... 57

2.3 Податковий облік та звітність за податком на додану вартість..... 60

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1 Організація внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість..... 71

3.2 Методика внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість..... 81

3.3 Виявлення та порядок виправлень порушень за результатами внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість..... 86

ВИСНОВКИ..... 93

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	96
ДОДАТОК А Схема податкового обліку на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».....	105
ДОДАТОК Б Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту з ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».....	106
ДОДАТОК В Бухгалтерський облік податкового зобов'язання з ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».....	107
ДОДАТОК Д Характеристика видів забезпечень системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.....	109
ДОДАТОК Е Запропонована Відомість контролю своєчасності перерахування ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» належних до сплати сум ПДВ.....	110
ДОДАТОК Ж Запропонована форма опису виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».....	111

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

в т.ч. – в тому числі

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПДВ – податок на додану вартість

ПКУ – Податковий кодекс України

рр. – роки

ст. – стаття

табл. – таблиця

ТДВ – товариство з додатковою відповідальністю

т – тон

тис. грн – тисяч гривень

% – відсотки

ВСТУП

За сучасних умов господарювання важливе місце в діяльності будь-якого підприємства посідає облік та контроль розрахунків з бюджетом за податками та обов'язковими платежами. Це зумовлено тим, що податки є головним джерелом наповнення державного бюджету України, тому держава ретельно слідкує за правильністю нарахування та сплати податків та зборів. Податок на додану вартість (далі ПДВ) є одним із найбільш бюджетоутворюючих податків, водночас він є одним з найпроблемніших і найскладніших податків у податковій системі України. У зв'язку з цим кожен господарюючий суб'єкт повинен здійснювати контроль правильності, повноти та своєчасності нарахування та сплати ПДВ для того, щоб знизити податкові ризики, що призводять до фінансових втрат.

На жаль, як свідчить практика, в обліку розрахунків з ПДВ виникає багато питань, непорозумінь та суперечностей щодо правильного застосування норм, визнання в обліку сум податкового зобов'язання та кредиту, порядку їх відображення та сплати. Тому розроблена ефективна система внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ дозволить мінімізувати фінансові санкції фіскальних органів, забезпечить фінансову стійкість та економічне зростання підприємств, сприятиме розвитку підприємницької діяльності.

Вивченням проблем обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ займалися такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, В. М. Жук, Є.В. Калюга, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, Я.В. Литвиненко, В.А. Онищенко, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, Ю.О. Самура, Т.В. Сараскіна, О.П. Чернявський, Ф.Ф. Фоміна, К.В. Хмільовська та інші. Вчені зробили значний внесок у вирішення існуючих проблем обліку і внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, але зважаючи на постійні зміни в законодавчій базі України, необхідність адаптації системи обліку та внутрішнього контролю

до вимог сучасності, особливої уваги вимагають подальші дослідження окресленої проблематики.

Вивчення праць вітчизняних і зарубіжних вчених з теорії та методики бухгалтерського обліку і контролю розрахунків за ПДВ дозволило виявити низку проблемних питань, які не вирішені науковцями, зокрема, удосконалення потребує методика облікового відображення розрахунків за ПДВ та здійснення внутрішнього контролю відповідно до умов Податкового кодексу України на основі вивчення зарубіжного досвіду та вимог державної податкової політики. Зазначене обумовлює актуальність теми дипломного дослідження, його мету та завдання.

Для досягнення поставленої мети у роботі вирішувалися такі завдання:

- розкрити суть і значення ПДВ;
- дослідити нормативно-правове регулювання та порядок нарахування ПДВ;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження;
- дослідити організацію обліку податку на додану вартість;
- розкрити методику синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з ПДВ;
- дослідити порядок складання та подання декларації з ПДВ;
- обґрунтувати порядок організації та методику проведення внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ;
- запропонувати основні напрями виявлення та порядок виправлення порушень за результатами внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у дослідженні теоретико-методичних засад, а також розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Методологічною основою дослідження стали загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для з'ясування економічної сутності доданої

вартості та ПДВ застосовано абстрактно-логічний та історичний методи. Спостереження, анкетування, синтез, групування та статистичний методи використано при вивченні впливу ПДВ на економіку країни, ідентифікації основних проблем у практиці бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ. При дослідженні досвіду бухгалтерського обліку застосовано методи порівняння, узагальнення, аналізу, синтезу та моделювання. Завдяки застосуванню методу причинно-наслідкового зв'язку визначено вплив діючої моделі та механізму справляння ПДВ на бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ, а також основних факторів податкового ризику на методику внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних засад організації та методики бухгалтерського обліку, а також здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ в умовах трансформації податкового законодавства та державної податкової політики.

Суб'єктом дослідження обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «ВІСКО ПЛЮС» (далі – ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»).

У зв'язку із Указом Президента України №64/2022 від 24.02.2022 р. щодо введення на території України воєнного стану, кваліфікаційна робота, як і бухгалтерія на Підприємстві, проводилася дистанційно. Також у зв'язку із перенесенням терміну надання фінансової звітності, практичний аналіз та дослідження побудовані на основі фінансової звітності за 2019- 2020 рік.

Інформаційною базою дослідження є праці зарубіжних і вітчизняних вчених, матеріали виступів на семінарах і конференціях з проблем розрахунків за ПДВ, вітчизняні та зарубіжні нормативно-правові документи, офіційні статистичні матеріали, Інтернет-ресурси, дані поточного бухгалтерського обліку, а також статистична й фінансова звітність ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» за 2019-2020 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці

рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні відображення інформації щодо розрахунків за ПДВ відкривати до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податком на додану вартість» з подальшим поділом на субрахунки II-го порядку; розробці Внутрішнього стандарту контролю розрахунків ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»; рекомендації здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ; розробці Порівняльної відомості нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»; розробці Відомості контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ; рекомендації для ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» проводити інвентаризацію стану розрахунків з ПДВ.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях; статті опубліковані фаховому науковому виданні, та в кафедральному збірнику наукових праць.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 95 сторінках друкованого тексту, 15 таблиць, 14 рисунків, 1 формула, 98 літературних джерел, 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Соціально-економічна сутність, функції та класифікація податків

Податки є важливою складовою функціонування сучасного суспільства, держави та економічної життєдіяльності. Кожен, хто володіє майном, здійснює економічну діяльність, як створюючи економічні блага та цінності, як і споживаючи їх, в той чи іншій мірі має справу із податками.

Як соціально-економічне явище податки виникають фактично разом із державою як такою, а їх появу та сутнісний розвиток можна в певному сенсі пояснити тим, що держава потребує фінансових ресурсів для виконання своїх функцій. Так, Ф. Енгельс, досліджуючи походження родини, приватної власності та держави, характеризує податки як «внески громадян, необхідні для утримання ... публічної влади ...» [18, с. 45]. Досліджуючи питання економічної сутності податків, Н.С. Крупей зазначає, що в історії розвитку суспільства «жодна держава не змогла обійтись без податків, оскільки для виконання своїх функцій із задоволення колективних потреб вона потребує певну суму коштів, які можуть бути зібрані тільки через податки» [24, с. 36], а також додає, що «відсутність податків паралізує фінансову систему держави в цілому, робить її неієздатною і в кінцевому підсумку – позбавленою будь-якого сенсу» [24, с. 36].

Активний розвиток податків як соціально-економічного механізму пов'язаний із розвитком грошово-товарних відносин та розвитком ринкової економіки, адже в сучасному розумінні податкові правовідносини є фінансовими грошовими відносинами, але в обов'язковій, публічно-правовій, тобто імперативній формі. Варто відзначити, що принциповою

характеристикою податкових відносин є їх правова примусово-обов'язкова форма, адже поза такою формою податкові відносини втрачають сенс.

Разом із історією людства та держави податки пройшли тривалу еволюцію від платежів в натуральній формі з безсистемним характером в формі данини до постійного джерела державних доходів в межах механізму правової держави. Так, досліджуючи еволюцію податків та податкових систем, В.І. Островецький, виокремлює три таких основні етапи:

– «перший етап – охоплює стародавній світ і початок середніх віків, де податками визнавали данину, майно від промислів;

– другий етап (XVI-XVIII ст.) – перетворив податок у звичайне та постійне джерело доходів шляхом стягнення певної частки з доходів приватних господарств;

– третій етап (XIX-XX ст.) – характеризується перетворення податків на головне, постійне джерело державних доходів; окрім того податки стали визнавати інструментом впливу в руках держави» [36, с. 69].

В сучасних умовах податки стали ефективним інструментом державної економічної та соціальної політики. Через системи податків та видатків державного бюджету здійснюється перерозподіл національного доходу між різними соціальними групами, а також територіальний перерозподіл та перерозподіл між окремими галузями та секторами національної економіки. Такий перерозподіл в певному сенсі компенсує недоліки ринкового механізму, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, підтримує рівень зайнятості та стабільність національної валюти.

Держава в сучасних умовах зобов'язана виконувати різноманітні функції – політичну, оборонну, правоохоронну, соціальну, економічну та інші функції, виконання яких прямо або опосередковано забезпечує суспільний споживчий ефект. У процесі виконання державою зазначених функцій створюються та розподіляються суспільні блага або іншими словами «послуги держави». Більшість таких суспільних благ є неподільними та невідчутними, що виключають можливість їх прямої оцінки та купівлі-

продажу на ринку, як звичайних товарі або послуг. Окрім того, в багатьох випадках послуги надаються особам, які не мають коштів (або не вважатимуть за необхідне) оплатити ринкову вартість таких послуг, але в той же час суспільство в цілому зацікавлене в тому, щоб такі послуги надавались. Таким чином надання послуг державою при виконанні нею своїх функцій є суспільною необхідністю, що приносить суспільну користь. Фінансується надання таких суспільних благ завдяки коштам податкових надходжень, саме тому П.К. Бечко і Н.В. Лиса ідентифікують податки, «ціну суспільних благ, що надаються суспільству державою» [7, с. 9].

В площині дослідження соціально-економічної природи податків світова наука сформувала два основних системних підходи до обґрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії «податки».

Перший підхід передбачає визнання необхідної обов'язковості податків та податкових платежів. Податки як ціна суспільних благ за такої концепції розглядаються одночасно в двох аспектах – цільовому і примусовому. «Цей напрям фінансової думки базується на тезі, запропонованій ще Е. Саксом, а саме: послух і примус є необхідними елементами податкової теорії. В теоретичному трактуванні примусовий характер сплати обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага у фінансовій літературі називають податком за А. Пігу» [19, с. 17].

Другий в певному сенсі альтернативний підхід фіскальної теорії визнає податок як громадський обов'язок. Податок, що таким чином сплачується на основі власної оцінки характеру державної діяльності громадянином та свідомого індивідуального вибору, дістав назву «податок Кларка», від імені американського економіста Едварда Кларка. Отже, «відбувається певна трансформація від розуміння податку як принципово обов'язкового платежу державі до розуміння його як усвідомленої необхідності. Е. Кларк формує проблему фіскального вибору як економічну теорію демократії, де існує згода громадян-виборців оплачувати податками зроблений ними вибір державотворення» [19, с. 17].

В розвиток зазначеної диференціації поглядів на соціально-економічну природу податків Н.О. Шура, Л.А. Буркова і Т.В. Семеняка пропонують виокремлення трьох ключових концепцій щодо трактування податків:

- «плата за послуги, що надає держава фізичним та юридичним особам»;
- «перерозподіл коштів на користь держави»
- «примусове стягнення коштів» [70].

В таблиці 1.1. наведена коротка характеристика зазначених концепцій, а також науковці, що є прихильниками таких поглядів на сутність податків.

Таблиця 1.1 – Концепції розкриття соціально-економічної сутності податків та податкових відносин (складено за джерелом [70])

Назва концепції	Коротка характеристика концепції	Представники
Податки як сплата за послуги, що надає держава фізичним та юридичним особам	«Відповідно до цієї концепції, яка претендує на назву «класичної», оскільки її формували родоначальники економічної науки, держава має утримуватися за рахунок певних стягнень зі своїх громадян, що є платою за надання суспільних послуг»	А. Сміт, Дж. Мілль, Ф. Енгельс, К. Маркс, С.В. Барулін, В.М. Опарін, А.А. Соколов
Податки як перерозподіл коштів на користь держави	«Згідно з даною концепцією, фізичні та юридичні особи мають постійно «ділитися» частиною своїх благ або доходів на користь держави, оскільки саме за рахунок цих коштів держава має виконувати своє функції, а за їх відсутності її робота буде паралізована»	Д. Рікардо, В.Т. Бусер, А.М. Соколовська, В.М. Федосов
Податки як примусове стягнення коштів	«Представники даної концепції у своїх визначеннях особливо наголошують на примусовому характері стягнення податків, вважаючи його основою формування всієї податкової системи»	М. Фрідмен, Е. Селігман, С.Л. Брю, К.Р. Макконнелл, А.М. Олександров, М.В. Орлов

Важливою інтерпретацією розкриття соціально-економічної сутності категорії «податки» є визначення, що формуються для її ідентифікації різними джерелами. Так, Тлумачний словник сучасної української мови містить таке визначення – «податок – встановлений державою обов’язковий збір із фізичних та юридичних осіб (населення, підприємств, організацій та ін.) в державні і місцеві бюджети» [63, с. 335].

Характеризуючи поняття «податки» варто також звернути увагу на те, що йдеться про категорію, що є основою правовідносин, відповідно про категорію, що має не лише соціально-економічний сенс, а й юридично-правову сутність. Відповідно варто звернутися до ідентифікації податків як юридичної категорії. Зокрема І. Бабін, досліджуючи податки як категорію в контексті теорії держави та права, зазначає, що «в податку представлені засадничі публічні та приватні начала суспільного розвитку, його статика й динаміка, дискретність та неперервність, уявлення про суспільну справедливість та їх найрізноманітніші втілення» [4, с. 69].

На окрему увагу також заслуговує визначення, яке містить основний нормативний документ, що визначає податкову систему в Україні – Податковий кодексом України, а саме: «податком є обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу» [42].

Наукова література містить досить суттєву кількість варіантів ідентифікації соціально-економічної категорії «податки», що пропонуються різними науковцями. Окрім з таких визначень сучасних науковців представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Ідентифікація соціально-економічної категорії «податки» у сучасних наукових дослідженнях

Авторське визначення категорії «податки»	Автор та джерело
1	2
«Податки – демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам».	В.Л. Андрущенко [2, с. 149]
«Податок – це примусова сплата уряду господарством або фірмою грошових коштів (чи передача послуг і товарів), в обмін на які господарства чи фірма безпосередньо не отримують товари чи послуги, при цьому така сплата не є штрафом, що накладений судом за незаконні дії».	С.Л. Брю, К. Р. Макконелл [73, с. 390]
«Податок – це специфічна, ірраціональна і монопольна ціна послуг держави, пов’язаних з виконанням нею своїх функцій».	П.К. Бечко, Н.В. Лиса [7, с. 13]

Продовження таблиці 1.2

1	2
«Податки – частина коштів, що вилучаються у підприємств і населення державою з метою реалізації її функцій (соціальних, економічних, правових, політичних, військових тощо)».	М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська [13, с. 5]
«Податки – це фінансові відносини між державою і платниками податків, що виникають з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій».	М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, В.В. Мельничук [22, с. 5]
«Податки – обов’язкові та за юридичною формою індивідуальні безвідплатні платежі фізичних і юридичних осіб, впроваджені державою з визначенням їх розмірів, порядку та строків сплати до бюджетів різних ланок або до державних цільових фондів».	Крупей Н.С. [24, с. 36]
«Податки – обов’язкові, нееквівалентні, неповоротні, нецільові, регулярні платежі юридичних та фізичних осіб державі, призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій»	В.М. Опарін [34, с. 48]
«Податок є індивідуально безкоштовним безумовним цільовим платежем, який вноситься до бюджету певного рівня».	В.М. Прусс, Н.Г. Шпак, В.М. Пітерська [47, с. 4]
«Податок – це законодавчо встановлений розмір грошової заборгованості перед бюджетом для фінансування потреб держави».	С.Я. Салига, Т.О. Меліхова [52, с. 14]
«Податок – обов’язковий, індивідуально безоплатний платіж, що стягується органами державної влади з юридичних та фізичних осіб з метою фінансового забезпечення діяльності держави та місцевих органів самоврядування»	Ю.Б. Скорнякова [55, с. 75]
«Податки – це обов’язкові платежі на користь держави, як плата за її послуги, що стягуються шляхом перерозподілу національного доходу у примусовому порядку через уповноважені податкові органи та дозволяють ефективно функціонувати державному апарату управління»	Н.О. Шура, Л.А. Буркова, Т.В. Семеняка [70]

Доречною варто визнати також ідентифікацію податків окремо з позиції держави і окремо – з позиції платників податків – фізичних та юридичних осіб. Так, у характеристиці сутності податків у науковій статті В.К. Хлівного і М.М. Степури зазначено, що «з позиції держави – це головний спосіб формування її доходів та інструмент реалізації соціально-економічної політики. З позиції платників податків – це, з одного боку, форма перерозподілу їхніх доходів на загальносуспільні потреби, а з іншого – матеріальний збиток, який породжує несприйняття податків платниками» [67, С. 29-30].

Повертаючись до соціально-економічної природи податків, варто зазначити, що в сучасній світовій економічній науці відбувається трансформація у бік розуміння податків як усвідомленої необхідності, адже держава надає неоплатні соціальні послуги – блага, що мають бути профінансовані. Але таке сприйняття податків та оподаткування на практиці у свідомості платників податків потребує певних умов. По-перше, податкове законодавство має бути стабільним, чітким, зрозумілим та прозорим, а податкові органи мають здійснювати активну роз'яснювальну, консультаційну роботу, не залишаючи платників на одинці із методичними проблемами. По-друге, платники податків мають відчувати надання зазначених вище суспільних благ, розуміти їх суспільну доцільність та корисність, що нажаль на практиці може і не відбуватися. Останнє зазвичай формує несприйняття податків не менше, ніж небажання віддавати безоплатно на користь державі частину своїх ресурсів.

Питання сприйняття податків, що в правовій площині стягуються примусово, природно з надзвичайно суперечливим та одночасно цікавим. Так, А.І. Крисоватий зазначає, що «проблема фіскального вибору – своєрідна економічна теорія демократії, де є згода населення оплачувати вибір державотворення, який воно зробило. За цих обставин необхідно віднайти рівновагу, з одного боку, між неминучим фіскальним примусом і самооподаткуванням, а з іншого – між реальним податковим навантаженням та конкретними вигодами від сплати податків» [23, с. 37].

Досліджують зазначене питання і П.К. Бечко і Н.В. Лиса, які підтримують думку про те, що «доведення до свідомості людей цінової сутності податків є одним із пріоритетних напрямків формування податкової культури. Платники податків повинні розуміти, що несплата податків різнозначна крадіжці. Поряд з цим представникам державної влади необхідно усвідомлювати, що розміри встановлених ними податків повинні хоч би приблизно відповідати обсягам та якості фактично наданих послуг, а також те, що податкові відносини потребують управління відповідно до ринкових

методів» [7, с. 14]. А В.І. Теремецький, досліджуючи юридичну сутність сучасних податкових правових відносин, стверджує, що «в умовах формування розвинутої ринкової економіки в Україні ... взаємодія держави і платників податків повинна відбуватися за умови рівноправності партнерів, де останні добровільно сплачують податки і збори, визначені державою» [62, с. 124].

Дослідження соціально-економічної сутності податків може бути доповнене відокремленням певних характерних ознак податкових правовідносин, що представлено на рисунку 1.1.

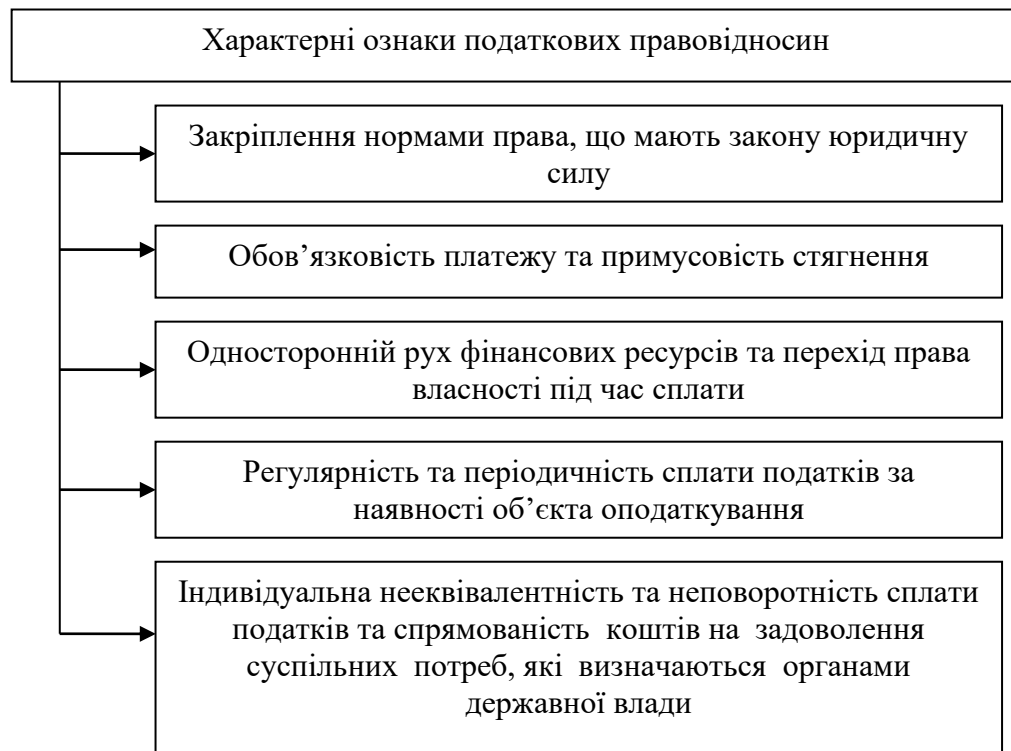


Рисунок 1.1 – Характерні ознаки податкових правовідносин

Соціально-економічна природа податків на практиці конкретизується та проявляється через їх функції, без визначення яких неможливе розкриття суспільного призначення податків.

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо виокремлення та трактування функцій податків. Так, Я.Д. Малкіна стверджує, що « ...

традиційна економічна теорія виділяє такі два напрями функцій: фіскальну (з лат. *fiscus* – державна казна) та регулюючу. ... проте в сучасних дослідників існують доповнення списку поглибленими функціями, такими як контрольна, розподільча, стимулююча» [28, с. 855]. Схема В.М. Прусс, Н.Г. Шпак, В.М. Пітерської передбачає виокремлення таких функцій податків як фіскальна, соціальна, регулююча (стримуюча підфункція, стимулююча підфункція, підфункція відтворювального призначення) [47, С. 5-6]. В.М. Опарін вказують на наявність таких функцій податків як фіскальна та розподільчо-регулююча, остання з яких поділяється на економічну (стримуючу і стимулюючу) та соціальну [34, С. 36-37].

На думку П.К. Бечко і Н.В. Лисої «податки як фінансова категорія об'єктивно виконують чотири функції: сукупного грошового еквівалент вартості послуг держави, фіскальну, регулюючу і контролюючу» [7, с. 16]. В.Л. Андрущенко в якості основних функцій податків зазначає фіскальну, регулюючу та контролюючу функції [2, с. 116]. А О.Є. Незмойминова в науковій статті розглядає такі функції податків як фіскальна, регулююча, контрольна, стимулююча та соціальна [31, с. 143].

Систематизовано виокремлення та характеристика окремих функцій податків представлено на рисунку 1.2 (складено за джерелами [2, С. 116-117; 22, с. 75; 25, с. 15; 28, с. 855; 34, С. 36-37; 64, с. 297; 66, С. 21-22]).

Дослідження сучасної практики оподаткування та аналіз наукової літератури дозволяє стверджувати про особливе значення, що надається фіскальній функції податків, адже саме наповнення державного бюджету фактично є ключовим питання існування податків як таких. Саме тому цілком доцільно, що «у більшості економічних видань сучасності категорію «податки» трактують як обов'язкові платежі, що стягуються в установленому законом порядку і спрямовуються на фінансування державою її функцій» [28, с. 855].

В той же час варто визнати, що регулююча функція податків є не менш важливою, ніж фіскальна. Так, О.В. Мірчев, акцентуючи регулюючу функцію

податків, запропонував просте і містке визначення даної економічної категорії: «податки є одним з найефективніших важелів забезпечення розвитку економіки» [29, с. 137].



Рисунок 1.2 – Функції податків як соціально-економічної категорії

Важливим елементом розуміння сутності податків є розкриття внутрішнього змісту даної економічної та фінансової категорії через визначення основних елементів податків. Так, у площині вітчизняного податкового законодавства статтею 7 ПКУ передбачено, що «під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

- платник податку
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;

- ставка оподаткування;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку» [42].

Центральними елементами податків варто визнати такі елементи як платник податку або іншими словами суб'єкт оподаткування та відповідно об'єкт оподаткування. Так, платниками податку варто визнати фізичних осіб, юридичних осіб та їх підрозділи, що мають, одержують, передають об'єкти оподаткування або здійснюють діяльності (операції), що є об'єктом оподаткування. Об'єктом оподаткування в свою чергу є явище, предмет або процес – майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції із постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, наявність яких призводить до формування податкових зобов'язань. Окремо варто відзначити, що незважаючи на різноманітність податків та відповідно об'єктів оподаткування, джерелом сплати податків у будь-якому випадку за природною суттю є знов створена вартість національного доходу. Саме частина такого національного доходу і стягується до бюджету у вигляді податків.

Еволюція оподаткування та податкових відносин знайшла своє відображення в існуванні різноманітних форм та видів податків. Для зв'язування місця та ролі кожного з них у суспільному виробництві важливим інструментом є класифікація, що сприяє досконалому відображенню специфічних особливостей окремих видів податків та дозволяє розширити розуміння соціально-економічної природи податків як таких.

Враховуючи багатогранність податків як соціально-економічної категорії, класифікувати їх можна за різними ознаками. Так, класифікація, наведена Н.В. Гавриленко, передбачає такі класифікаційні ознаки, як «суб'єкт оподаткування, сфера використання податкових надходжень,

повнота прав використання податкових надходжень, економічний зміст об'єкта оподаткування, форма сплати, спосіб справляння, рівень державних структур, що впроваджують податки, джерело сплати, спосіб встановлення податкових зобов'язань, форма оподаткування, метод встановлення ставок, періодичність сплати» [14, с. 52].

В таблиці 1.3. представлена систематизована класифікація податків, складена за результатами дослідження наукової літератури (складено за джерелами [5, С. 75-76; 23, С. 85-86; 31, с. 144; 51, с. 63; 64, С. 298-297]).

Таблиця 1.3 – Класифікація податків за різними ознаками

Класифікаційна ознака	Види податків за визначеною класифікаційною ознакою
Залежно від органу влади, який встановлює і скасовує податки та території їх дії	- загальнодержавні, що встановлюються центральним парламентом (в Україні – Верховною Радою України) і справляються на всій території країни за загальними правовими нормами; - місцеві – встановлюються місцевими органами самоврядування та діють на території окремих територіальних громад (в Україні відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених Податковий Кодексом України)
За видом бюджету, до якого надходять податки	- закріплені – надходять до конкретного бюджету або спеціального цільового фонду; - регулюючі – надходять одночасно до бюджетів різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства
За економічним змістом об'єкта оподаткування	- податки на доходи та прибутки; - податки на споживання; - податки на майно; - ресурсні податки та збори
За видом платника	- податки з фізичних осіб; - податки з юридичних осіб; - змішані
За обліком податкового платежу	- податки, що фінансуються споживачем (акциз, ПДВ); - податки, що включаються до собівартості; - податки, що фінансуються за рахунок отриманого прибутку; - податки, що фінансуються за рахунок прибутку, що розподіляється
За методом оподаткування	- прогресивні; - пропорційні; - регресивні
За формою стягнення	- грошові; - натуральні
За періодичністю стягнення	- разові; - тимчасові; - систематичні

Велике теоретичне та практичне значення в ході дослідження податків як соціально-економічної категорії, а також при формування системи оподаткування має класифікація податків на прямі та непрямі. Зазначене питання є також важливим в межах даного дослідження, адже в подальшому будуть досліджуватися питання стягування основного непрямого податку, що наявний у вітчизняній системі оподаткування, – податку на додану вартість.

Таким чином, прямими податками визнаються податки, що безпосередньо сплачуються платником до бюджету залежно від розміру об'єкта оподаткування, а сплата такого податку призводить до вартісного зменшення об'єкта оподаткування або інших фінансових ресурсів платника (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). За прямими податками платник податку є його носієм або тим, хто несе витрати щодо сплати податку, а можливість перенесення витрат на інші економічні суб'єкти (приміром, на покупців, споживачів) відсутня або є суттєво обмеженою.

В свою чергу непрямими податками визнаються податки, що сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому сума податку не зменшує об'єкт оподаткування або інші фінансові ресурси платника, а збільшує ціну товару (податок на додану вартість, акцизний податок, мито). В разі стягування непрямих податків має місце відокремлення платника податку та носія податку, на якого в підсумку перекладаються витрати, пов'язані із сплатою податку.

За думкою О.С. Дроздовської та О.В. Озерчук «прямі податки вважаються більш соціально справедливими з погляду платоспроможності їх платників, оскільки об'єктом оподаткування є дохід або прибуток. До того ж прямі податки майже не впливають на ціни, але зменшують доходи платників – тим самим впливаючи на обсяги інвестиційного і споживацького попиту. В той же час вони не змінюють структуру попиту, на відміну від деяких непрямих податків» [17, с. 45]. В той же час в іншій науковій статті О.В. Озерчук і Л.Б. Райнової зазначено, що прямі податки «з фіскальної

точки зору ... поступаються непрямим у стабільності надходжень, у рівномірності розподілу надходжень по окремих регіонах, в існуванні більш сприятливих умов щодо ухилення від їх сплати» [33, с. 90].

Податкова система переважної більшості країн формується шляхом певного поєднання прямих та непрямих податків. Так, за інформацією О.С. Дроздовської та О.В. Озерчук, «за останні 5 років загальна картина прямого та непрямих оподаткування в країнах ЄС мала такий вигляд:

– прямі податки переважають у Данії, Великобританії, Бельгії, Люксембурзі, Ірландії, Фінляндії, Німеччині, зростання їх ролі відбулося в Австрії, Мальті та Словаччині;

– непрямі податки переважають у Чехії, Греції, Франції, Словаччині, Естонії, Кіпрі, Латвії, Литві, Угорщині, Австрії, Польщі, Португалії, Словенії, Болгарії, Румунії та Швеції» [17, с. 46].

У вітчизняній практиці оподаткування до непрямих податків належать податок на додану вартість, акцизний податок, мито, а до прямих податків зазвичай прийнято відносити податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, плату за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, рентні платежі, екологічний податок, єдиний податок, туристичний податок та збір за місце паркування транспортного засобу.

1.2 Нормативні основи стягування податку на додану вартість в Україні

Нормативне регулювання та практика оподаткування передбачає, що в кожній країні з переліку можливих податків та зборів формується діюча система оподаткування або податкова система.

Податкову систему держави характеризують як «сукупність

встановлених у країні податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установа, зміни чи скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства» [35, с. 179]. У юридичній площині «податкова система – це сукупність правових норм, що регулюють розміри, форми, методи і терміни стягнення податків і платежів, які носять податковий характер і необхідні державі для виконання її функцій» [38, с. 116].

Основним нормативним документом щодо формування вітчизняної системи оподаткування є Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010., більшість норм якого набрала чинності з 1 січня 2011 року.

Перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів, передбачений статтями 9 та 10 відповідно ПКУ представлено на рисунку 1.3.

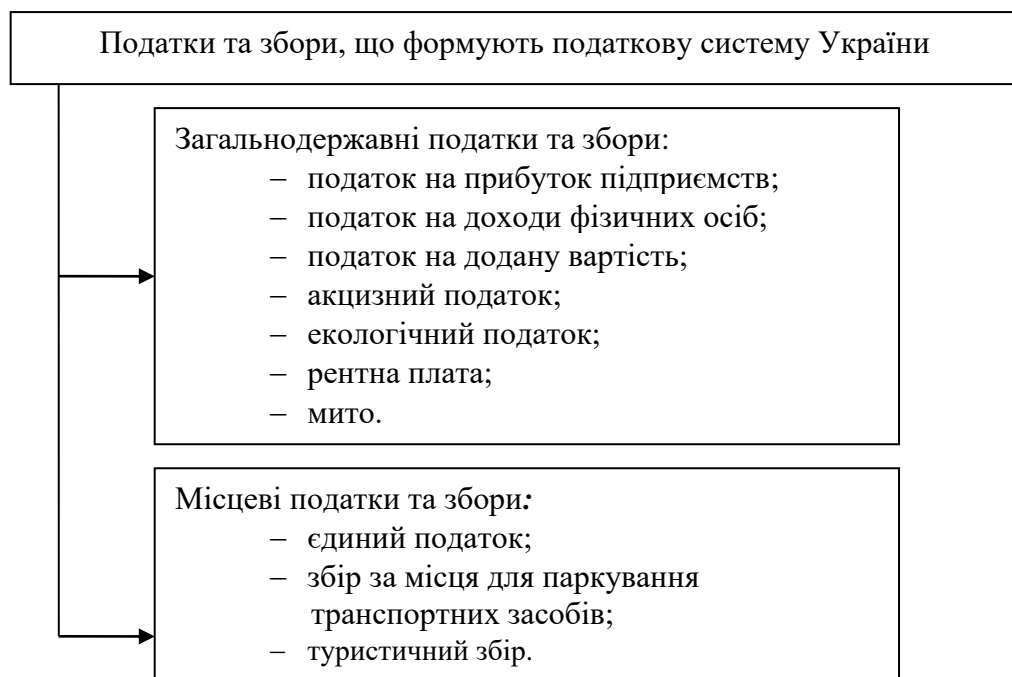


Рисунок 1.3 – Податки та збори, що формують податкову систему України

Формування системи оподаткування має ґрунтуватися на загальних принципах гласності, загальності, обов'язковості, соціальної справедливості, фіскальної та економічної ефективності.

Податок на додану вартість є частиною фіскальної системи України з 1992 року. Починаючи з 1 січня 2011 року стягування даного податку регулюється V Розділом Податкового Кодексу України.

Платниками податку на додану вартість є переважна більшість активно працюючих підприємств в Україні, окрім того платниками даного податку є також певна помітна частина фізичних осіб підприємців. Варто зазначити, що чинне податкове законодавство в частині податку на додану вартість не розрізняє фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб, передбачаючи як однакові вимоги та права щодо реєстрації, так й однакові вимоги щодо платників податку на додану вартість.

Характеризуючи порядок організації оподаткування податком на додану вартість варто зазначити, що «чинним законодавством передбачена спеціальна процедура реєстрації суб'єкта господарювання як платника ПДВ, причому за певних умов така реєстрація здійснюється в обов'язковому порядку, а за певних умов за добровільним рішенням платника, що зазвичай має місце у випадках, коли покупцями і замовниками даного суб'єкта є платники ПДВ» [54, с. 67].

Так, відповідно до п. 181.1 ПКУ «у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної чи глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без врахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання)» [42].

Дослідження особливостей стягування податку на додану вартість потребує ідентифікації такого терміну як постачання, а саме «постачання товарів – будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду» [42].

Право на добровільну реєстрацію платником податку на додану вартість передбачене ст. 182 ПКУ, відповідно до норм якої «якщо особа, яка відповідно до п. 181.1 ст. 181 цього Кодексу не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою» [42].

На рисунку 1.4 схематично представлений порядок реєстрації платником податку на додану вартість у випадках обов'язкової реєстрації та добровільно.

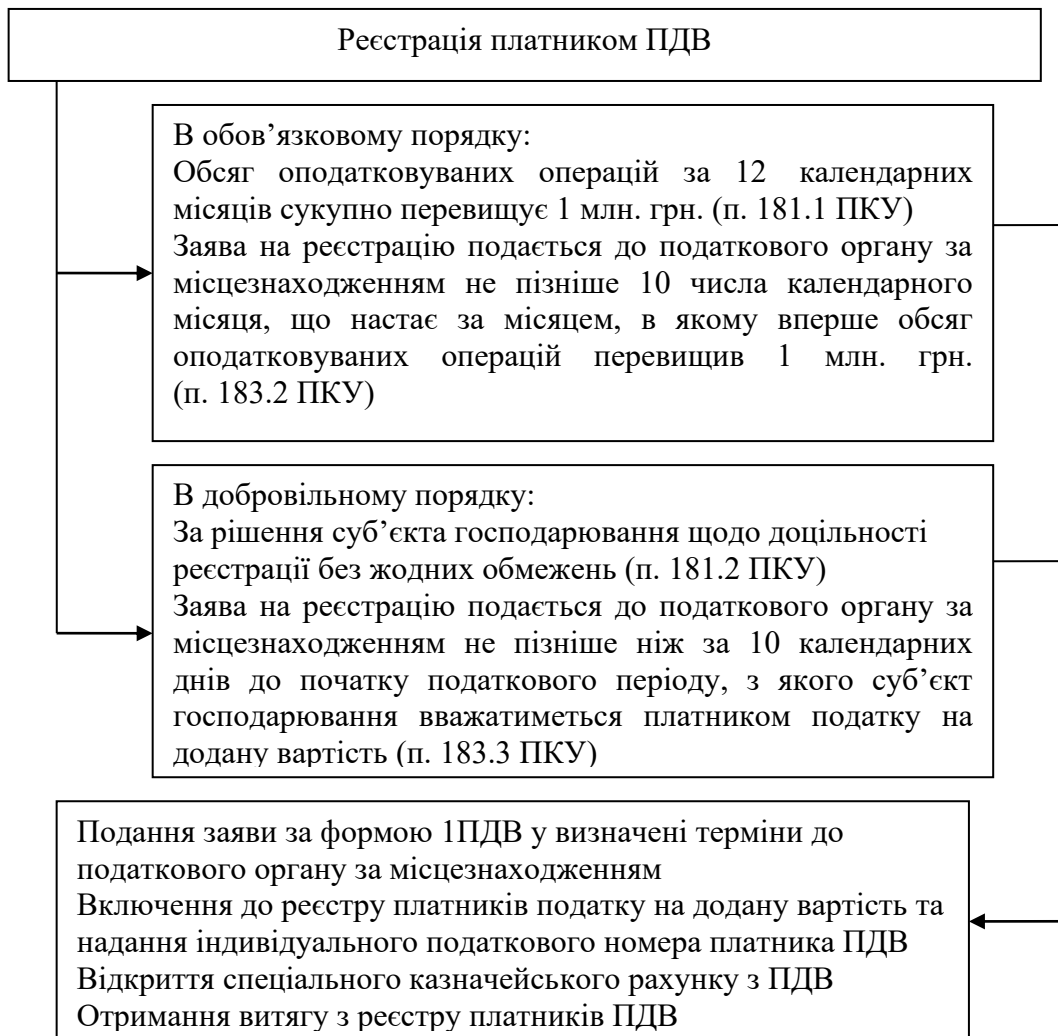


Рисунок 1.4 – Порядок набуття статусу платника ПДВ

Окремо варто зазначити, що від реєстрації та статусу платника податку на додану вартість фактично звільняються фізичні особи – підприємці – платники єдиного податку 2 групи, а також платники єдиного податку 3 групи (як фізичні особи – підприємці, так й юридичні особи) за умови обрання ставки єдиного податку 5,0 % навіть якщо обсяг оподатковуваних операцій таких суб'єктів за 12 календарних місяців сукупно перевищує суму в 1 млн. грн.

Окремої уваги, на нашу думку, заслуговує визначений ПКУ обсяг оподатковуваних операцій, за умови досягнення якого податкове законодавство передбачає обов'язкову реєстрацію платником податку на додану вартість. Останній раз відповідна сума була збільшена шляхом змін до норм ПКУ з 1 січня 2015 року з 300 тис. грн. до 1 млн. грн. відповідно. В той же час за період 2015-2020 років рівень споживчих цін збільшився в 2,2 рази, мінімальна заробітна плата збільшилась в 4,9 рази з 1218,00 грн. на 01.01.2015. до 6000,00 грн. на 01.01.2021, а прожитковий мінімум збільшився в 1,9 рази – з 1176,00 грн. на 01.01.2015. до 2189,00 грн. на 01.01.2021. Таким чином наявне фактичне зменшення можливостей для суб'єктів господарювання із несуттєвим обсягом діяльності здійснювати діяльність без реєстрації та відповідної сплати податку на додану вартість. Задля виправлення ситуації, зважаючи, що одним із принципів, на якому ґрунтується податкове законодавство в Україні є соціальна справедливість (пп. 4.1.6 ПКУ), вважаємо за доцільне встановити межу обов'язкової реєстрації платником податку на додану вартість в еквіваленті мінімальних заробітних плат на 1 січня відповідного податкового (звітного) року – а саме 820 мінімальних заробітних плат (відповідно у 2021 році така сума склала би 4920000 грн.).

Відповідно до норм п. 185.1 ПКУ «об'єктом оподаткування є операції платнику податку з:

– постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з

передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингоодержавачу /орендарю;

- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- введення товарів на митну територію України;
- вивезення товарів за межі митної території України;
- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом» [42].

Операції щодо порядку оподаткування податком на додану вартість можуть бути розділені на декілька типів, а саме операції, що оподатковуються за ставками – основною – 20 %, а також ставками 14 %, 7 %, 0 %, операції, що не є об'єктом оподаткування, операції, що пільгово звільнені від оподаткування. Коротко інформація щодо таких операцій представлена в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Характеристика окремих типів операцій в площині оподаткування ПДВ (складено за джерелами [42; 54, С. 67-68])

Тип операцій	Характеристика та нормативне посилання
1	2
Операції, що оподатковуються ПДВ за ставкою 20 %	Підпункт в) пункту 193.1 ст. 193 ПКУ, с. 194 ПКУ : реалізація товарів та послуг на митній території України, імпорт товарів та послуг на митну територію України.
Операції, що оподатковуються ПДВ за ставкою 7 %	Підпункт в) пункту 193.1 ст. 193 ПКУ (наприклад, реалізація лікарських засобів та виробів медичного призначення на території України, імпорт таких товарів; постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування; постачання послуг із показу (проведення) театральних, концертних та інших культурно-мистецьких заходів).
Операції, що оподатковуються ПДВ за ставкою 14 %	Підпункт г) пункту 193.1 ст. 193 ПКУ (з 01.03.2021. – реалізація на території України, а також імпорт сільськогосподарської продукції за переліком кодів УКТ ЗЕД, передбаченим зазначеним підпунктом ПКУ).

Продовження таблиці 1.4

1	2
Операції, що оподатковуються ПДВ за ставкою 0 %	Стаття 195 ПКУ (зокрема експорт товарів та послуг, інші операції передбачені ст. 195 ПКУ).
Операції, що не є об'єктом оподаткування	Стаття 196 ПКУ (наприклад, операції з цінними паперами; послуги страхування; операції із обороту валютних цінностей; операції із надання послуг інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу).
Операції, що звільнені від оподаткування	Стаття 197 ПКУ (наприклад, реалізація книг і друкованих видань – газет, журналів вітчизняного виробництва, надання певних послуг освіти і охорони здоров'я, послуги з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (окрім таксі), тарифи на які регулюються у встановленому законом порядку).

Окремо варто зазначити, що база оподаткування операцій із постачання товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної вартості без врахування податку на додану вартість із врахуванням норми про те, що «база оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) не може бути нижче ціни придбання таких товарів (послуг), база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених/послуг не може біти нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції» [42].

Визначення суми податку на додану вартість до сплати потребує від платників певних процедур та розрахунків, пов'язаних із такими складовими як податкові зобов'язання та податковий кредит.

Так, відповідно до п. 200.1 ст. 200 ПКУ «сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду» [42]. Окремо варто зазначити, що у випадках, коли розрахована у зазначений спосіб сума до сплати є від'ємною,

платник податку має право або декларувати у податковій звітності відшкодування податку на додану вартість з бюджету, або переносити суму такого податкового кредиту, що перевищує зобов'язання, на наступні податкові (звітні) періоди, включаючи до податкового кредиту наступного періоду.

Загальна організаційна схема стягування податку на додану вартість на мікрорівні окремих платників податку представлена на рисунку 1.5.



Рисунок 1.5 – Організаційна схема стягування податку на додану вартість

Податкові зобов'язання збільшують суму податку на додану вартість до сплати. Формуються такі зобов'язання у платника податку на додану вартість за фактом реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг (крім тих, що не

є об'єктом оподаткування податком на додану вартість і пільгово звільнених від оподаткування), основних засобів, що перебували в експлуатації. За умови застосування основної ставки 20 відсотків складають податкові зобов'язання одну шосту частину вартості продажу з урахуванням податку на додану вартість або 20 відсотків вартості продажу без врахування податку.

Питання визначення моменту визнання платником податкових зобов'язань нормативно врегульовано п. 187.1 ст. 187 ПКУ, а саме «датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, ... а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [42].

Іншою складовою процедури визначення податку на додану вартість до сплати є податковий кредит, суми якого зменшують податок до сплати за звітний (податковий) період. Формується податковий кредит платника податку на додану вартість за фактом придбання в інших платників даного податку сировини, матеріалів, товарів, робіт, послуг, основних засобів та інших активів, постачання яких оподатковується податком на додану вартість. За умови застосування основної ставки 20 відсотків податковий кредит складає одну шосту вартості придбання з урахуванням податку на додану вартість або 20 відсотків вартості придбання без врахування податку на додану вартість.

Питання визначення моменту визнання платником сум податкового кредиту нормативно врегульовано п. 198.2 ст. 198 ПКУ, а саме «датою

віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг» [42].

Задля предметного розгляду принципів стягування податку на додану вартість розглянемо окремі приклади розрахунків податку із формування позитивної та від'ємної сум до сплати.

На рисунку 1.6 представлена схема розрахунку податку на додану вартість із позитивною сумою податку на додану вартість до сплати.



Рисунок 1.6 – Приклад розрахунку податку на додану вартість із позитивним значення до сплати

Коментуючи представлену схему варто зазначити, що податковий кредит формується у платників ПДВ лише у випадках придбання товарів та послуг в інших платників даного податку, адже в іншому випадку

податковий кредит не формується. Відповідно, якщо у зазначеному прикладі придбання буде здійснено на суму 60000,00 грн., але у неплатника ПДВ та відповідно без ПДВ, то без врахованої суми податкового кредиту в розмірі 10000,00 грн., сума податку на додану вартість до сплати сформується у сумі 15000,00 грн. Такий чином податкове навантаження на представлений суб'єкт господарювання принципово збільшиться.

Саме це і пояснює, чому платники ПДВ здійснюють придбання товарів та послуг переважно в інших платників ПДВ, адже лише в таких випадках вони матимуть право на податковий кредит. Фактично придбання у платника ПДВ за ціною 600,00 грн. є для платників ПДВ аналогічним за витратами придбання того ж самого товару або послуги за ціною 500,00 грн. без ПДВ у неплатника ПДВ. Відповідно окремі суб'єкти господарювання, покупцями та замовниками яких є інші платники податку на додану вартість, реєструються платниками цього податку у добровільному порядку, адже в іншому випадку вони реально ризикують втратити таких покупців та замовниками, не витримавши конкуренцію із платниками даного покупку.

В окремих випадках розрахунок податку на додану вартість до сплати формує від'ємну суму. З цього приводу варто зазначити, що системного характеру така ситуація мати не може, але в окремо взятих податковий (звітних) періодах це цілком можливо в наслідок придбання основних засобів, різкого збільшення залишків запасів (товарів, виробничих запасів), а також у випадках коли підприємство протягом даного періоду працювало, відвантажуючи товари або виконуючи роботи в рахунок попередньої оплати, що була отримана в попереднім періодах. В таких випадках платник податку має право або декларувати у податковій звітності відшкодування податку на додану вартість з бюджету, або переносити суму такого податкового кредиту, що перевищує зобов'язання, на наступні податкові (звітні) періоди, включаючи до податкового кредиту наступного періоду. Відповідний приклад схематично представлений на рисунку 1.7.

Окрему увагу варто звернути на випадки, коли придбані

товари/послуги не планується використовувати у господарській діяльності або планується використовувати в операціях, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість або пільгово звільнені від оподаткування податком на додану вартість. В таких випадках на загальних підставах платник податку має право на формування податкового кредиту, але одночасно із відповідною сумою податкового кредиту у тому ж звітному (податковому) періоді визнаються податкові зобов'язання на відповідні суми податку на додану вартість.



Рисунок 1.7 – Приклад розрахунку податку на додану вартість із від'ємним значення до сплати

Податковий облік за податком на додану вартість, визнання податкових зобов'язань і формування податкового кредиту будь-якого платника податку організаційно ґрунтується на функціонуванні системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Основною складовою такої

системи на рівні первинного документообороту платників податку є податкові накладні – спеціальні документи, які складаються платниками податку на підтвердження факту визнання податкових зобов'язань. Формуються такі документи у відповідності до норм Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [46].

Починаючи з 1 січня 2015 року податкові накладні складаються виключно в електронній формі і підлягають обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Даний реєстр є принциповою складовою електронної системи адміністрування податку на додану вартість.

Покупці – платники податку на додану вартість отримують податкові накладні, зареєстровані постачальниками, безпосередньо з Єдиного реєстру податкових накладних і враховують на підставі таких податкових накладних податковий кредит. Таким чином, право на податковий кредит в переважній більшості випадків має бути підтверджене відповідним чином складеним та зареєстрованим електронним документом – податковою накладною. Лише в окремих випадках, передбачених п. 201.11 ст. 201 ПКУ, податковий кредит може бути підтверджений іншими, в тому числі паперовими документами.

Реєстрація податкових накладних здійснюється постачальником – платником податку на додану вартість в обов'язковому порядку у терміни встановлені п. 201.10 ст. 201 ПКУ, а саме «реєстрація податкових накладних ... повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків:

– для податкових накладних ... складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

– для податкових накладних ..., складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені» [42].

Можливість реєстрації платником податку на додану вартість

податкових накладних принципово пов'язана із наявністю відповідної суми коштів на так званому реєстраційному ліміті з податку на додану вартість в системі електронного адміністрування податку. Відповідна сума реєстраційного ліміту розраховується системою за формулою передбаченою п. 200¹.3 ст. 200¹ ПКУ. За стандартними операціями платника податку на додану вартість на митній території України зазначена сума реєстраційного ліміту «збільшується, насамперед, або при отриманні податкових накладних від постачальників, або при перерахування грошових коштів на спеціальний казначейських рахунок підприємства з ПДВ, і зменшується на суми ПДВ зареєстрованих податкових накладних за податковими зобов'язаннями» [54, с. 70].

Проблемним питання адміністрування ПДВ для переважної більшості платників даного податку на практиці є не поодинокі є випадки несвоєчасної реєстрації постачальниками – платниками ПДВ податкових накладних з різних причин – за відсутності належної дисципліни, за наявності фінансових складностей щодо поповнення казначейського рахунку з ПДВ з метою забезпечення необхідної суми реєстраційного ліміту, а також у разі блокування податкових накладних, поданих на реєстрацію. У таких випадках фінансові втрати несе покупець – платник ПДВ, адже він тимчасово до здійснення реєстрації відповідної податкової накладної втрачає реальне право на податковий кредит.

Втрата права на податковий кредит призводить, по-перше, до збільшення суми ПДВ до сплати на відповідний звітний місяць, що буде компенсовано лише під час визначення ПДВ до сплати за місяць, у якому відповідна податкова накладна буде таки зареєстрована із порушенням визначених термінів, а, по-друге, у платника ПДВ – покупця збільшення суми так званого реєстраційного ліміту відбудеться не у терміни, передбаченні придбанням товарів/послуг, а пізніше за датою фактичної реєстрації податкової накладної із порушенням термінів, що можливо призведе до необхідності раніше відволікати кошти на поповнення

казначейського рахунку з ПДВ з метою виконання власних зобов'язань щодо реєстрації податкових накладних.

Таким чином, в будь-якому випадку порушення термінів реєстрації податкових накладних постачальником призводить для покупця – платника ПДВ до фінансових втрат, які кількісно можуть бути оцінені, у тому числі з метою обґрунтування претензій до постачальника щодо компенсації нанесених втрат. Зазначене питання ще буде ретельно досліджене в межах даної кваліфікаційної роботи.

Звітним (податковим) періодом з податку на додану вартість для всіх платників без винятків визнається календарний місяць. Відповідно Податкова декларація з ПДВ подається до Державної податкової інспекції за місцем обліку платника податку щомісяця протягом 20 календарних днів після закінчення звітного (податкового) місяця, що є стандартним терміном подання податкової звітності за умови застосування податкового (звітного) періоду – календарний місяць.

Окремо варто відзначити, що сплата податку на додану вартість за операціями на митній території України за підсумками декларування здійснюється не з поточного рахунку, а із спеціального казначейського рахунку з ПДВ, наявного в кожного платника даного податку. Відповідно «задекларована сума ПДВ списується до бюджету із спеціального казначейського рахунку з ПДВ (рахунок поповнюється з поточного рахунку або задля забезпечення реєстрації податкових накладних в ЄРПН, або спеціально для сплати ПДВ) щомісяця протягом 30 календарних днів після закінчення звітного місяця» [54, с. 69].

Безумовно важливим питання організації управління розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість для кожного підприємства платника даного податку є відображення в обліку таких розрахунків, що буде досліджено далі.

1.3 Особливості відображення в обліку розрахунків за податком на додану вартість

Розрахунки підприємства за податками є важливою складовою розрахунків зокрема і господарської підприємницької діяльності загалом. Відповідно надзвичайно важливим завданням системи обліку кожного підприємства є відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податками. Реалізація даного завдання є ключовим елементом організації таких розрахунків, адже обліку забезпечує відповідну інформаційну підтримку. Окрім того варто розуміти, що процес оподаткування суттєво впливає на господарську діяльність в цілому і відповідно впливає на доходи, витрати, фінансові результати, вартість активів, розмір зобов'язань тощо.

Для платників податку на додану вартість особливої актуальності набуває питання відображення в обліку розрахунків з бюджетом за даним податком, враховуючи складність порядку його стягнення та адміністрування.

Характеризуючи порядок відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість варто зазначити, що «на відміну від інших податків процес визначення податку на додану вартість тісно інтегрований до синтетичного обліку, адже кожна сума податкових зобов'язань і податкового кредиту окремо відображається на рахунках бухгалтерського обліку» [56, с. 68].

Для розрахунків за податком на додану вартість платники використовують окремий субрахунок наступного порядку субрахунку 641 «Розрахунки за податками», наприклад, 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ». Одночасно, «враховуючи специфіку врахування податкових зобов'язань та податкового кредиту за першою подією, якою можуть бути попередні оплати, Планом рахунків передбачені також спеціальні субрахунки синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежам» –

субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» і субрахунок 644 «Податковий кредит» [56, с. 68].

Податковий кредит відображається платниками в обліку або за фактом отримання товарів або послуг в рахунок майбутньої оплати, або за фактом перерахування попередньої оплати постачальникам платникам ПДВ.

Класичний підхід щодо відображення в обліку придбання на умовах оплати за фактом поставки або із відстрочкою платежу передбачає, що товарно-матеріальні цінності оприбутковуються (або витрата визнаються) на суму вартості придбання без врахування податку на додану вартість, а сума податку на додану вартість відокремлюється і відображається як сума податкового кредиту на зменшення податкових зобов'язань за дебетом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ». За кредитом відображається формування кредиторської заборгованості перед постачальником (підрядником), погашення заборгованості підзвітної особи за авансом, адже даний об'єкт обліку має бути відображений на суму із врахуванням податку на додану вартість.

У випадках, коли першою подією є перерахування попередньої оплати, за наявності отриманої податкової накладної за дебетом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ» відображається податковий кредит у кореспонденції за кредитом із спеціальним субрахунком 644 «Податковий кредит». Саме за кредитом даного субрахунку сума буде наявна в поточному обліку до отримання від постачальника (підрядника) товарів або послуг в рахунок попередньої оплати на відповідну суму.

Субрахунок 644 є балансовим, відповідно залишок за даним рахунком на кінець звітної періоду відображається в балансі у складі статті пасиву «інші поточні зобов'язання». Компенсація суми здійснюється за умови отримання товарів (послуг) в рахунок перерахованої попередньої оплати в повному обсязі та відповідно погашення дебіторської заборгованості за виданим авансом. Відображення податкового кредиту на прикладі придбання товарів за описаної вище класичної схеми кореспонденції рахунків

представлено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Класична схема відображення в обліку податкового кредиту з податку на додану вартість

Зміст господарських операцій, документальна підстава відображення	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Придбання товарів на умовах оплати за фактом поставки або із відстрочкою платежу			
1.1. Оприбутковані отримані від постачальника товари вартістю 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %:			
- на суму без ПДВ	281	631	50000,00
- на суму ПДВ (за наявності отриманої податкової накладної, зареєстрованої постачальником в Єдиному реєстрі податкових накладних)	6412	631	10000,00
1.2. З поточного рахунку перераховано постачальнику за отримані товари 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %	631	311	60000,00
2. Придбання товарів на умовах попередньої оплати			
2.1. З поточного рахунку перерахована постачальнику попередня оплата за товари в сумі 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %.	631	311	60000,00
2.2. Відображений податковий кредит – на підставі отриманої з Єдиного реєстру податкової накладної, зареєстрованої постачальником	6412	644	10000,00
2.3. Оприбутковані отримані від постачальника в рахунок перерахованої попередньої оплати товари вартістю 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20:			
- на суму без ПДВ	281	631	50000,00
- на суму ПДВ	644	631	10000,00

Джерело: розроблено автором на основі результатів дослідження діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

В той же час відображення в обліку податкового кредиту на практиці ускладнюється тим, що в окремих випадках, незважаючи на обов'язок постачальника (підрядника) реєструвати у встановлені податковим законодавством терміни податкову накладну, така реєстрація може відбуватися із порушенням термінів або взагалі не відбуватися. Внаслідок невиконання постачальником своїх обов'язків щодо реєстрації податкової накладної покупець фактично тимчасово (до реєстрації податкової накладної постачальником) втрачає право на податковий кредит.

Відповідно в обліку виникає потреба розділити потенційні суми, що

можуть бути включені до податкового кредиту, та реальні суми, які на підставі отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних можуть бути включені до податкового кредиту та відповідно зменшити податок на додану вартість до сплати. Задля вирішення даного облікового завдання на субрахунку 644 «Податковий кредит» відокремлюють два субрахунки наступного порядку:

- 6441 «Податковий кредит»;
- 6442 «Податковий кредит непідтверджений».

Кореспонденція рахунків щодо відображення податкового кредиту на прикладі придбання товарів із застосуванням зазначених субрахунків представлена в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Відображення в синтетичному обліку податкового кредиту з ПДВ із застосуванням субрахунків 6441 і 6442

Зміст господарських операцій, документарна підстава відображення	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1. Придбання товарів на умовах оплати за фактом поставки або із відстрочкою платежу			
1.1. Оприбутковані отримані від постачальника товари вартістю 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % – на підставі документів постачальника про надходження товарів:			
- на суму без ПДВ	281	631	50000,00
- на суму ПДВ	6442	631	10000,00
1.2. Відображений податковий кредит – на підставі отриманої з Єдиного реєстру податкової накладної, зареєстрованої постачальником	6412	6442	10000,00
1.3. З поточного рахунку перераховано постачальнику за отримані товари 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % – на підставі виписки банку	631	311	60000,00
2. Придбання товарів на умовах попередньої оплати			
2.1. З поточного рахунку перерахована постачальнику попередня оплата за товари в сумі 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % – на підставі виписки банку:			
- на суму платежу з ПДВ	631	311	60000,00
- на суму ПДВ	6442	6441	10000,00
2.2. Відображений податковий кредит – на підставі отриманої з Єдиного реєстру податкової накладної, зареєстрованої постачальником	6412	6442	10000,00

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4
2.3. Оприбутковані отримані від постачальника в рахунок перерахованої попередньої оплати товари вартістю 60000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % - на підставі документів про надходження товарів:			
- на суму без ПДВ	281	631	50000,00
- на суму ПДВ	6441	631	10000,00

Джерело: розроблено автором на основі результатів дослідження діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Таким чином, якщо окрема податкова накладна не буде зареєстрована постачальником вчасно і відповідно не буде отримана покупцем, то відповідна сума податку на додану вартість як потенційний податковий кредит в обліку залишиться за дебетом субрахунку 6442 «Податковий кредит непідтверджений» до реєстрації відповідної податкової накладної, а вже за фактом такої реєстрації буде перенесена до дебету субрахунку 6412.

Податкові зобов'язання відображаються платниками в обліку або за фактом відвантаження продукції, товарів (за фактом виконання робіт, надання послуг) покупцям в рахунок майбутньої оплати, або за фактом отримання попередньої оплати від покупців за продукцію, товари, роботи, послуги.

В синтетичному обліку податкові зобов'язання відображаються як збільшення кредиторської заборгованості перед бюджетом за кредитом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ».

Якщо першою подією є відвантаження товарів або виконання робіт (послуг), то на момент врахування податкових зобов'язань з ПДВ в бухгалтерському обліку вже визнаний дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Відповідно на суму податкових зобов'язань відображений дохід зменшується за дебетом, а за кредитом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ» визнаються податкові зобов'язання.

Таким чином, наприклад, в разі визнання податкових зобов'язань за фактом реалізації готової продукції за дебетом субрахунку 701 «Дохід від реалізації товарів» зменшується зазначений дохід, а за кредитом субрахунку

6412 відображаються податкові зобов'язання.

У разі врахування податкових зобов'язань за фактом отримання попередньої оплати від покупця податкові зобов'язання аналогічно відображаються за кредитом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ», але кореспондувати зазначену суму із дебетом рахунків обліку доходів неможливо – доходи за фактом попередньої оплати не визнаються, лише за принципом нарахування.

Саме тому з метою дотримання принципу подвійного запису для відображення зазначеної суми Планом рахунків передбачений спеціальний субрахунок 643 «Податкові зобов'язання». Відповідно сума податку на додану вартість, на яку визнані зобов'язання з ПДВ, тимчасово до визнання доходу від реалізації відображається за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання».

Саме за дебетом даного субрахунку сума буде наявна в поточному обліку до відвантаження покупцеві (виконання замовникові) товарів (послуг) в рахунок отриманої попередньої оплати на відповідну суму. Субрахунок 643 є балансовим, відповідно залишок за даним субрахунком на кінець звітного періоду відображається в балансі у складі статті активу «інші оборотні активи».

Компенсація суми здійснюється за умови відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг) в рахунок отриманої попередньої оплати в повному обсязі та відповідно погашення кредиторської заборгованості за отриманим авансом.

Відображення податкових зобов'язань на прикладі реалізації товарів за описаної вище класичної схеми кореспонденції рахунків представлено в таблиці 1.7.

В той же час окремі програмні продукти, призначені для автоматизації бухгалтерського обліку, ускладнюють процедуру відображення в обліку податкових зобов'язань, виокремлюючи необхідність їх врахування та фактичне врахування шляхом формування та реєстрації відповідної

податкової накладної. Таким чином податкові накладні, що складаються продавцем – платником податку на додану вартість, окремо відображаються в синтетичному обліку.

Таблиця 1.7 – Класична схема відображення в обліку податкових зобов'язань з податку на додану вартість

Зміст господарських операцій, документальна підстава відображення	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1. Реалізація товарів на умовах оплати за фактом поставки або із відстрочкою платежу			
1.1. Відвантажені покупцеві реалізовані товари вартістю 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %:			
- на суму вартості продажу з ПДВ	361	702	90000,00
- на суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	6412	15000,00
- на собівартість реалізованих товарів	902	281	61500,00
1.2. На поточний рахунок отримані грошові кошти від покупця за реалізовані товари у сумі 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %	311	361	90000,00
2. Реалізація товарів на умовах попередньої оплати			
2.1. На поточний рахунок отримана попередня оплата від покупця за товари у сумі 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %:			
- на суму платежу з ПДВ	311	361	90000,00
- на суму ПДВ	643	6412	15000,00
2.2. Відвантажені покупцеві товари в рахунок отриманої попередньої оплати вартістю 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %:			
- на суму вартості продажу з ПДВ	361	702	90000,00
- на суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	643	15000,00
- на собівартість реалізованих товарів	902	281	61500,00

Джерело: розроблено автором на основі результатів дослідження діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Для реалізації зазначеної схеми обліку на субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» відокремлюються два субрахунки наступного порядку:

- 6431 «Податкові зобов'язання»
- 6432 «Податкові зобов'язання непідтверджені».

Кореспонденція рахунків щодо відображення податкових зобов'язань на прикладі реалізації товарів із застосуванням зазначених субрахунків представлена в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8 – Відображення в синтетичному обліку податкових зобов'язань з ПДВ із застосуванням субрахунків 6431 і 6432

Зміст господарських операцій, документальна підстава відображення	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1. Реалізація товарів на умовах оплати за фактом поставки або із відстрочкою платежу			
1.1. Відвантажені покупцеві реалізовані товари вартістю 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % – на підставі видаткової накладної:			
- на суму вартості продажу з ПДВ	361	702	90000,00
- на суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	6432	15000,00
- на собівартість реалізованих товарів	902	281	61500,00
1.2. На підставі складеної податкової накладної на підтвердження визнання податкових зобов'язань	6432	6412	15000,00
1.3. На поточний рахунок отримані грошові кошти від покупця за реалізовані товари у сумі 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % – на підставі виписки банку	311	361	90000,00
2. Реалізація товарів на умовах попередньої оплати			
2.1. На поточний рахунок отримана попередня оплата від покупця за товари у сумі 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % – на підставі виписки банку:			
- на суму платежу з ПДВ	311	361	90000,00
- на суму ПДВ	6431	6432	15000,00
2.2. На підставі складеної податкової накладної на підтвердження визнання податкових зобов'язань	6432	6412	15000,00
2.3. Відвантажені покупцеві товари в рахунок отриманої попередньої оплати вартістю 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 % – на підставі видаткової накладної:			
- на суму вартості продажу з ПДВ	361	702	90000,00
- на суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	6431	15000,00
- на собівартість реалізованих товарів	902	281	61500,00

Джерело: розроблено автором на основі результатів дослідження діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

На відміну від розмежування сум ПДВ за податковим кредитом представлене розмежування податкових зобов'язань на потенційні та відображені шляхом зареєстрованої податкової накладної не має, на нашу думку, принципового значення, адже несвоєчасна реєстрація податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних не звільняє платника від обов'язку задекларувати таку суму в Податковій декларації з ПДВ на збільшення таким чином податку на додану вартість до сплати.

Відповідно в синтетичному обліку така сума має бути в будь-якому

випадку відображена за кредитом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ», навіть якщо податкова накладна не була зареєстрована через відсутність коштів реєстраційного ліміту (у тому числі в наслідок відсутності фінансової можливості її збільшити) або внаслідок блокування її реєстрації податковими органами.

Окремим питанням синтетичного обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є операції щодо сплати даного податку до бюджету, адже така сплата не здійснюється з поточного рахунку (окрім випадків перерахування податку до бюджету під час митного оформлення імпортованих товарів).

Кожний платник податку на додану вартість має спеціальний рахунок з ПДВ в органах Державної казначейської служби України. Кошти на такому рахунку як на спеціальному рахунку відображаються в синтетичному обліку на субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Списання коштів до бюджету з відповідного казначейського рахунку здійснюється у встановлені податковим законодавством терміни працівниками казначейства у сумі задекларованого податку до сплати за відповідний податковий (звітний) місяць за наявності коштів на спеціальному рахунку з ПДВ. Відповідальність за наявність необхідної суми несе платник податку – власник спеціального рахунку. Відсутність необхідної суми призведе до формування недоїмки, нарахування пені та застосування штрафних санкцій до платника ПДВ за несвоєчасну сплату задекларованої суми податку. Таким чином, за відсутності необхідної суми на казначейському рахунку платник податку має до настання граничного терміну сплати ПДВ до бюджету перерахувати її з поточного рахунку до спеціального казначейського рахунку. Досить часто на спеціальному казначейському рахунку з ПДВ на момент сплати вже наявна необхідна сума, адже казначейський рахунок також поповнюють шляхом перерахування коштів з поточного рахунку для збільшення суми реєстраційного ліміту задля забезпечення своєчасної реєстрації податкових накладних та розрахунків

корегування до них.

Перерахування грошових коштів з поточного рахунку на спеціальний казначейський рахунок з ПДВ відображається в синтетичному обліку бухгалтерською проводкою:

- Дт 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»
- Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Списання грошових коштів із спеціального рахунку з ПДВ до бюджету на сплату задекларованої суми ПДВ до сплати відображається в синтетичному обліку бухгалтерською проводкою:

- Дт 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ»
- Кт 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Питання відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість буде також досліджене на прикладі окремого платника податку на додану вартість – Товариства з обмеженою відповідальністю «ВІСКО ПЛЮС».

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ВІСКО ПЛЮС» було засновано учасниками та кінцевими бенефіціарами – громадянами України у 2011 році.

Основним видом діяльності підприємства є виробництво різноманітних виробів з пластмаси, а саме за КВЕД:

- 20.16 Виробництво пластмас у первинних формах (основний);
- 22.22 Виробництво тари з пластмас;
- 22.29 Виробництво інших виробів із пластмас;
- 46.49 Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення;
- 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля.

Завдяки наявному багатофункціональному обладнанню підприємство виробляє одноразовий посуд, а також пластиковий багаторазовий посуд, господарські товари, багаторазову тару, господарський інвентар та інші аналогічні вироби з пластику. Протягом останніх років частка одноразового посуду, з якого в свій час починався розвиток виробництва ТОВ «ВІСКО ПЛЮС», в загальним обсягах виробництва суттєво скоротилась, адже підприємство поступово переорієнтовується на виробництво продукції багаторазового використання із пластику.

ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» реалізує вироблену продукцію переважно постійним покупцям, які або здійснюють перепродаж таких товарів, або використовують продукцію підприємства як тару або господарський

інвентар. Підприємство активно працює із постійними покупцями, виконує індивідуальні замовлення із виготовлення виробів з пластику, в тому числі із логотипом замовника. Варто зазначити, що завдяки оптимальному поєднанню високої якості та помірних цін продукція ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» користується попитом, а підприємство має замовлення, незважаючи на кризові умови роботи бізнесу в останні роки.

Починаючи з 2019 року ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» освоює також новий сегмент ринку та відповідної діяльності – здійснює виробництво за індивідуальними замовленнями пластикових комплектуючих для підприємств, що виробляють електротехнічну продукцію. Серед постійних покупців такої продукції підприємства – виробники світлотехніки, високовольтної, низьковольтної та іншої електротехнічної продукції Запоріжжя, Дніпра, Кременчука, Харкова.

Таким чином, освоюючи нові сегменти ринку, підприємство активно розвивається та збільшує обсяги виробництва та реалізації. Впевнитися в цьому можна, звернувшись до інформації таблиці 2.1, де представлена динаміка основних економічних показників діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС», у тому числі обсяги виробництва та реалізації продукції, розмір чистого прибутку та показники рентабельності.

Таблиця 2.1 – Основні економічні та фінансові показники діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» у 2020 році в порівнянні з 2019 роком

Показник	2019 рік	2020 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
1. Обсяг виробництва продукції за цінами реалізації без врахування ПДВ, тис. грн.	57318,4	64315,2	6996,8	12,2
2. Обсяг реалізації продукції без врахування ПДВ, тис. грн.	57994,9	64001,5	6006,6	10,4
3. Чистий прибуток, тис. грн.	4541,8	4671,9	130,1	2,9
4. Середньорічна кількість працюючих, осіб	55	57	2	3,6

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
5. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	1054,5	1122,8	68,3	6,5
6. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	82,6	82,0	- 0,6	- 0,7
7. Рентабельність продажів за чистим прибутком, %	7,8	7,3	- 0,5	x
8. Рентабельність власного капіталу, %	9,5	8,9	- 0,6	x

Джерело: розроблено автором на основі результатів дослідження діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

За розрахованими показниками, що представлені в таблиці 2.1., можуть бути сформовані суперечливі висновки щодо динаміки діяльності ТОВ «ВІСКО ПЛЮС», але варто мати на увазі, що 2020 рік є роком карантинних обмежень та загального економічного спаду і сам факт збереження прибуткової діяльності підприємства є суттєвим досягненням його керівництва та колективу.

В цілому динаміка є позитивною, адже обсяги виробництва продукції збільшилися в 2020 році в порівнянні з 2019 роком на 6996,8 тис. грн. або на 12,2 %, а обсяги реалізації продукції за той же період збільшилися на 6006,6 тис. грн. або на 10,4 %. Чистий прибуток, отриманий підприємством за 2020 рік, є більшим за прибуток, отриманий за попередній рік, на 130,1 тис. грн. або на 2,9 %. Варто звичайно звернути увагу на те, що темпи зростання прибутку є суттєво меншими за темпи зростання обсягів реалізації, відповідно скоротився рівень рентабельності продажів за чистим прибутком на 0,5 % – з 7,8 % до 7,3 %. Безумовно таке скорочення не є позитивним, але враховуючи вже зазначені вище об'єктивні обставини слід погодитися, що саме гнучка цінова політика дозволила підприємству збільшити обсяги виробництва та реалізації, отримати прибуток як такий, тобто позитивний фінансовий результат, у 2020 році і у більшій сумі, ніж у 2019 році, а також зберегти трудовий колектив, забезпечивши працівників роботою та гідною оплатою праці.

Рентабельність власного капіталу за проаналізований період також

скоротилась на 0,6 % – з 9,5 % у 2019 році до 8,9 % у 2020 році, але в принципі капітал, інвестований власниками у діяльність та відповідно активи ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» продукує прибуток, що є надзвичайно важливим у проаналізований кризовий для вітчизняної економіки та виробничих підприємств період.

Середньооблікова чисельність працівників ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» склала в 2020 році 57 осіб, з яких 43 особи є працівниками, що безпосередньо зайняті у виробництві продукції та відповідно продукують додану вартість. Плинність кадрів на підприємстві є мінімальною – на підприємстві працює злагоджений колектив, який й забезпечує стабільну роботу та розвиток підприємства. Заробітну плату на підприємстві виплачують стабільно два рази на місяць, рівень оплати праці є достойним. Оплата праці працівників виробничих бригад здійснюється відрядно. Оплата праці керівників, фахівців та іншого допоміжного персоналу здійснюється погодинно за окладами, що визначаються керівником ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» за погодженням власниками на загальних зборах і зафіксовані у штатному розкладі підприємства.

Окремо варто відзначити, що в умовах збільшення обсягів виробництва продукції у 2020 році в порівнянні з 2019 роком 12,2 % середня кількість працівників підприємства за той же період збільшилась лише на 3,6 %, що свідчить про позитивну динаміку продуктивності праці на підприємстві і дозволяє поступово підвищувати також рівень оплати праці.

Підприємство розташоване в м. Запоріжжі за адресою Хортицький район, вулиця Новобудов, будинок 3. Власного нерухомого майна підприємство не має, відповідно виробничі, складські та офісні приміщення підприємство орендує. Зазначені приміщення знаходяться у власності двох фізичних осіб, які є учасниками (власниками) ТОВ «ВІСКО ПЛЮС», таким чином незважаючи на орендні відносини забезпечується стале використання даними виробничими та складськими приміщеннями вже багатьох років.

Розрахункові операції ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» організовує переважно безготівково, розрахунків із покупцями виключно безготівково, адже

покупцями підприємства є інші суб'єкти господарювання (підприємства, фізичні особи підприємці), реалізацію кінцевому споживачеві за готівку підприємство не здійснює. Розрахунки з оплати праці із найманими працівниками також здійснюються безготівково шляхом перерахування коштів на карткові рахунки працівників, переважно на карткові рахунки у АБ «МетаБанк». Готівка використовується на підприємстві лише для розрахунків із підзвітними особами за господарськими потребами, розрахунки за відрядженнями організовані переважно безготівково.

За розмірами відповідно до норм ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» визнається малим підприємством, адже чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 8 млн. євро, а середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 4 млн. євро. Варто відзначити, що перевищення середньооблікової кількості найманих працівників 50 осіб (у 2020 році середньооблікова кількість працівників ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» склала 57 осіб) не призводить до втрати статусу малого підприємства, адже за нормами ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» достатнім є дотримання хоча б двох критеріїв з трьох, передбачених законом.

Таким чином, ТОВ «ВІСКО ПЛЮС», як мале підприємство, складає фінансову звітність за формою Фінансової звітності малого підприємства у відповідності до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». Така спрощена фінансова звітність у встановлені нормативно терміни подається власникам підприємства (розглядається на загальних зборах учасників), а також подається зовнішнім користувачам – працівникам Державної служби статистики та Державної податкової служби (у складі податкової декларації з податку на прибуток підприємств).

Як платник податків, підприємство знаходиться на обліку в ГУ ДПС у Запорізькій обл., Вознесенівська ДПП (Хортицький р-н м. Запоріжжя).

Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування, є платником податку на прибуток на загальних підставах, а також платником податку на додану вартість, адже відповідно до норм Податкового кодексу України підлягає обов'язковій реєстрації платником даного податку.

Враховуючи, що обсяг доходів від усіх видів діяльності за даними річної фінансової звітності (фінансової звітності малого підприємства) за 2020 рік перевищує 40 млн. грн., звітним (податковим) періодом з податку на прибуток для ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» у 2021 році є календарний квартал.

Найбільш суттєві стратегічні управлінські рішення щодо діяльності та розвитку ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» згідно із нормами чинного законодавства та статутних документів приймають загальні збори учасників товариства. Даний орган управління здійснює стратегічне управління товариством, приймає рішення щодо призначення керівника підприємства, а також рішення щодо використання прибутку, отриманого підприємством. Саме загальні збори учасників визначають рівень оплати праці на підприємстві.

Один раз на рік керівник підприємства звітує загальним зборам учасників щодо результатів діяльності за відповідний період, а також щодо фінансового стану та перспектив розвитку підприємства. Окрім того, щокварталу інформація про фінансовий стан та результати діяльності надається учасникам товариства, а у разі необхідності загальні збори учасників збираються позачергово.

Поточне управління ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» здійснюється керівником із посадою – директор, який одночасно є одним з учасників даного товариства. Варто зазначити, що не лише директор, а ще кілька працівників підприємства є його співвласниками. Окрім керівника підприємства до поточного управління також залучені інші фахівці, серед яких фахівець з постачання, фахівець із збуту, економіст з планування, два технологи, а також фахівці бухгалтерії.

Відображення діяльності підприємства в обліку та формування звітності здійснюється бухгалтерією підприємства на чолі із головним

бухгалтером. До штату бухгалтерії окрім головного бухгалтера також належать бухгалтер-матеріаліст та бухгалтер з обліку розрахунків.

Облік господарської діяльності підприємства здійснюється відповідно до норм чинного законодавства згідно із принципами облікової політики підприємства. Основним внутрішнім документом, що визначає складові елементи облікової політики ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» є Наказ керівника підприємства про облікову політику підприємства, який щорічно за потреби оновлюється.

Господарська діяльність та відповідні господарські операції підприємства відображаються в обліку на підставі відповідним чином складених первинних документів, на наступному етапі інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису. Також певні господарські операції, наприклад нарахування зносу необоротних активів, а також визнання в обліку зобов'язань за окремими податками та зборами відображається в обліку на підставі розрахунків бухгалтерії.

Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою спеціального комп'ютерного програмного продукту, призначеного для автоматизації бухгалтерського обліку, що був розроблений спеціально для даного підприємства на його замовлення та регулярно за потреби оновлюється представниками розробника. Автоматизація обліку дозволяє складати відповідні первинні документи і автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації а розрахунків бухгалтерії формувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку.

На підставі систематизованих даних синтетичного обліку головний бухгалтер підприємства складає Фінансову звітність малого підприємства.

Основні елементи обраної облікової політики ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» систематизовані на рисунку 2.1.

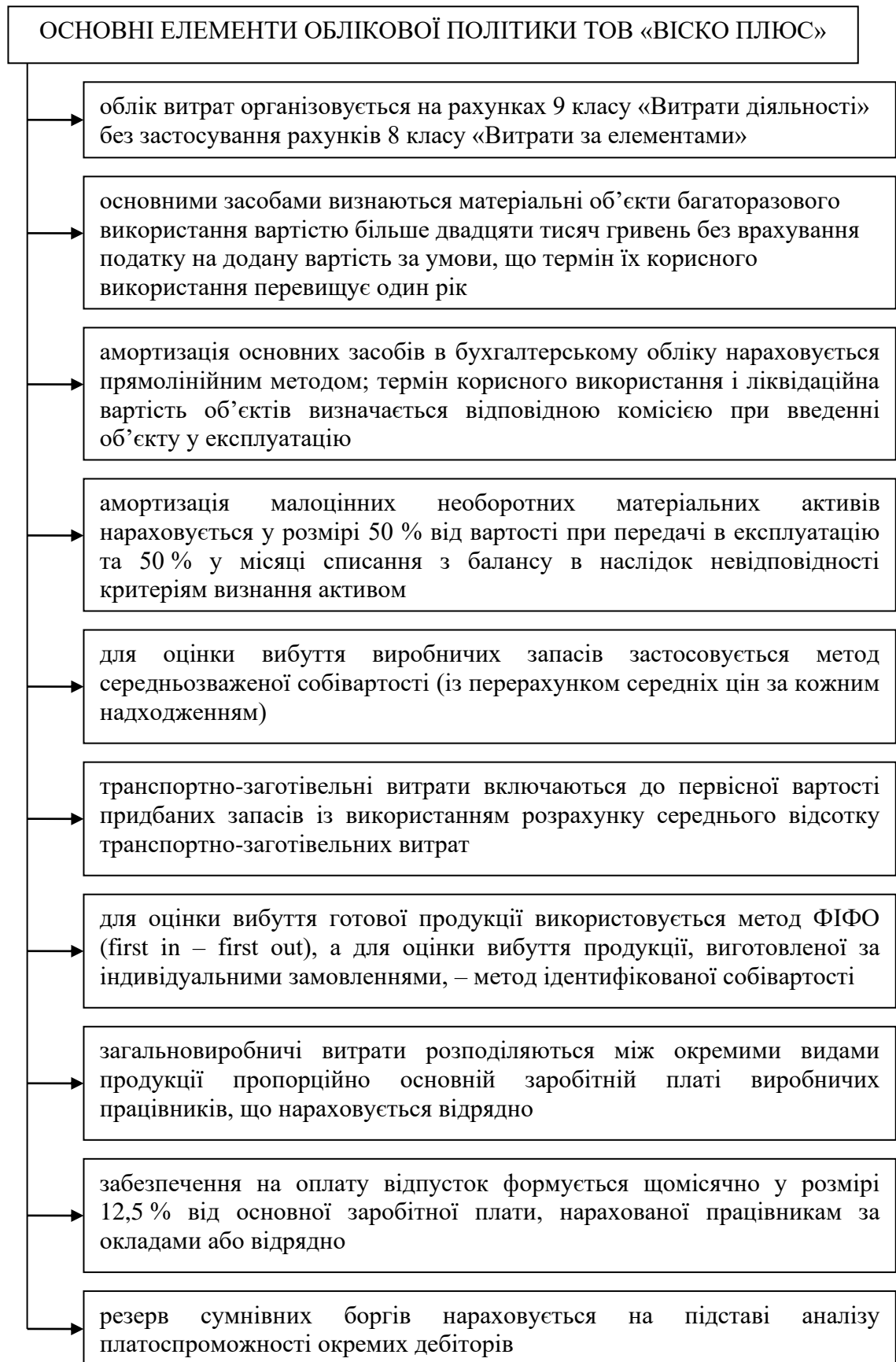


Рисунок 2.1 – Основні елементи облікової політики ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Податкова звітність формується та подається електронною поштою за допомогою спеціального програмного продукту «М.Е.doc». Цей же програмний продукт використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Відповідальність за своєчасне формування та подання фінансової та податкової звітності несе головний бухгалтер ТОВ «ВІСКО ПЛЮС». В цілому бухгалтерський облік на даному підприємстві здійснюється оперативно на високому якісному рівні.

2.2 Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з податку на додану вартість

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». Цей рахунок балансовий, пасивний, призначений для обліку поточних зобов'язань.

Отже, на сьогодні для накопичення інформації про стан всіх розрахунків за податками й платежами до бюджету відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [72] призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками» без будь-якої закріпленої деталізації субрахунків (деталізація субрахунків здійснюється підприємствами самостійно залежно від потреб управління). Проте Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [38] зобов'язує суб'єктів

господарювання вести бухгалтерський облік із застосуванням субрахунків (таблиця 2.2) 641 «Розрахунки за ПДВ», 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Таким чином, спостерігаємо невідповідність норм законодавства, зокрема, вимог Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [72] та Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [38]. Тому постає питання з'ясування доцільності застосування закріплених субрахунків 643 та 644.

Таблиця 2.2 – Субрахунки до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку України

Субрахунок	Порядок застосування
641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість»)	На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки)
643 «Податкові зобов'язання»	Використовується у випадках: отримання підприємством коштів від покупців (замовників) в оплату продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів і комісійних товарів, що підлягають поставці (передачі, виконанню); отримання комітентом коштів або інших видів компенсації вартості товарів від комісiонера. На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)
644 «Податковий кредит»	Використовується у випадках: здійснення попередньої оплати (до придбання) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних фондів, за винятком легкових автомобілів (крім таксомоторів), нематеріальних активів, які придбані з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; перерахування комісiонером коштів на користь комітента або поставки останньому інших видів компенсації вартості комісійних товарів. На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання

Таким чином, на бухгалтера ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» покладена подвійна робота – ведення фінансового та податкового обліку окремо.

Пропонуємо запозичити досвід побудови системи субрахунків бухгалтерського обліку Республіки Болгарія для відображення розрахунків за ПДВ з адаптацією його під вимоги, що висуває вітчизняна модель та механізм справляння ПДВ. Орієнтація саме на досвід Республіки Болгарія пояснюється тим, що його адаптація до вітчизняних умов не перевантажить діючий план рахунків новими рахунками.

Поклавши в основу підхід до побудови системи субрахунків, призначених для систематизації інформації про стан розрахунків за ПДВ пропонуємо для виокремлення інформації щодо розрахунків за ПДВ відкривати до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податком на додану вартість» з подальшим поділом на субрахунки II-го порядку (ДОДАТОК А).

З метою приведення у відповідність Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [72] та Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [38] пропонуємо внести зміни до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [38] в частині відміни прив'язки податкового зобов'язання та податкового кредиту до шифрів субрахунків 643 та 644 з метою самостійного визначення підприємствами кодів таких субрахунків.

З метою детального дослідження проблем бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ розглянемо методику його обліку на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».

Відображення податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до запропонованого підходу розкрито в Додатку Б.

З метою детального дослідження бухгалтерського обліку податкового зобов'язання з ПДВ розглянемо методику його обліку на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».

Відображення податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до запропонованого підходу наведено у Додатку В.

Завдяки застосуванню запропонованого підходу подальшого поділу субрахунку 641 «Розрахунки за ПДВ» за субрахунками II-го та інших порядків підвищиться інформаційна місткість фінансової звітності суб'єктів господарювання через усунення неточності в частині діючого підходу до відображення кредиторської заборгованості (сальдо субрахунку 643 «Податкове зобов'язання») в складі інших оборотних активів, а дебіторської (сальдо субрахунку 644 «Податковий кредит») – у складі іншої поточної кредиторської заборгованості.

2.3 Податковий облік та звітність за податком на додану вартість

Податковий облік є важливою складовою організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Здійснення такого обліку пов'язане із системою електронного адміністрування даного податку та вимагає від платників дисципліни здійснення певних облікових процедур.

Основними елементами податкового обліку з податку на додану вартість в сучасній податковій практиці є:

- первинні документи податкового обліку з податку на додану вартість
- податкові накладні, розрахунки корегування кількісних та вартісних показників до відповідних податкових накладних, а також інші документи, на підставі яких може бути врахований податковий кредит платника податку на додану вартість;
- податкова декларація з податку на додану вартість, що формується платником податку за підсумками податкового (звітного) періоду на подається до органів Державної фіскальної служби.

Основою податкового обліку є спеціальні первинні документи податкового обліку – податкові накладні, які платники податку на додану вартість формують як електронні документи на підтвердження податкових зобов'язань. Такі податкові накладні мають бути у відповідні терміни зареєстровані із дотриманням певної процедури в Єдиному реєстрі податкових накладних. Так, п. 201.1 ПКУ передбачено, що «на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та реєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін» [42].

Формуються податкові накладні відповідно до норм Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [46].

Варто зазначити, що до даного нормативного документу досить часто вносяться зміни, а затверджена форма податкової накладної змінюється. З 1 березня 2021 року зазначений Наказ з діє в редакції Наказу МФУ від 01.03.2021 р. № 131. Відповідно була оновлена форма податкової накладної та розрахунку корегування до неї.

Обов'язковими елементами податкової накладної відповідно до п. 201.1 ПКУ є «такі обов'язкові реквізити:

- порядковий номер податкової накладної;
- дата складання податкової накладної;
- повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – продавець товарів/послуг;
- податковий номер платника податку (продавця та покупця);

– повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупець (отримувача) товарів/послуг;

– опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;

– ціна постачання без врахування податку;

– ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;

– загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;

– код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг; платників податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду;

– індивідуальний податковий номер» [42].

Окрім податкових накладних первинними документами податкового обліку з податку на додану вартість є розрахунок корегування кількісних і вартісних показників до податкової накладної. Потреба в таких документах виникає в певних випадках, коли платники зобов'язані або мають право на коригування вже врахованих податкових зобов'язань. Йдеться, наприклад, про повернення замовнику раніше отриманої від нього за роботи попередньої оплати або про повернення покупцем постачальнику готової продукції або товарів, якщо податкові зобов'язання були визнані за фактом відвантаження зазначеної продукції або товарів.

У таких випадках складається розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, що складалась за фактом визнання відповідних податкових зобов'язань. У розрахунку коригування вказується причина коригування податкових зобов'язань у закодованому вигляді:

– код «101» – «зміна ціни»;

- код «102» – «зміна кількості»;
- код «103» – «повернення товару або авансових платежів»;
- код «104» – «зміна номенклатури» [46].

Починаючи з 1 січня 2015 року всі податкові накладні та розрахунки коригування до них формуються виключно як електронні документи і підлягають обов'язковій реєстрації в електронному Єдиному реєстрі податкових накладних.

Зазначена нормативна вимога стосується як податкових накладних, що передаються покупцеві (замовникові) – платнику ПДВ, так і податкових накладних, що складених за постачаннями неплатникам ПДВ, а також по внутрішніх операціях, що призводять до визнання податкових зобов'язань, наприклад, у випадках ліквідації основних засобів за самостійним рішенням платника.

Складені податкові накладні реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних постачальник (продавець) товарів/послуг.

Складені розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних реєструються відповідно до п. 192.1 ПКУ:

- «постачальником (продавцем) товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

- отримувачем (покупцем) товарів/послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу» [42].

Граничні терміни реєстрації електронний первинних податкових документів – податкових накладних та розрахунків корегування до них відповідно до п. 201.10 ПКУ схематично представлені на рисунку 2.2.

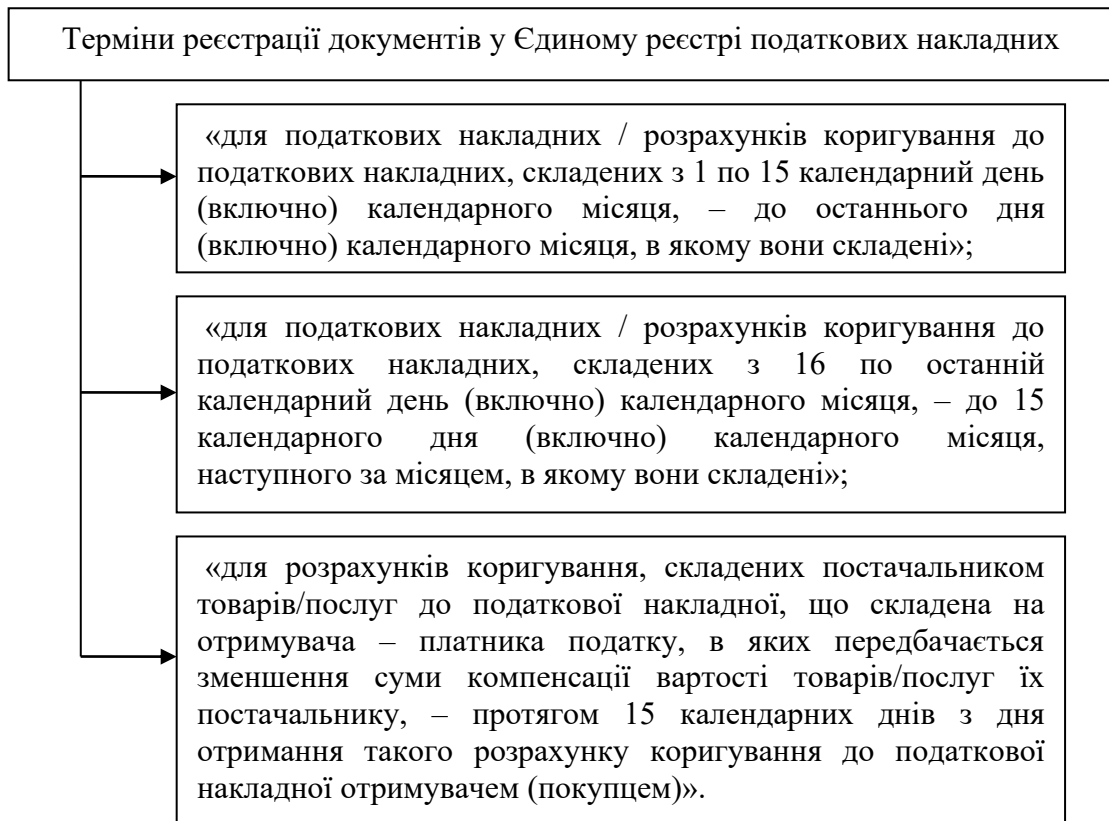


Рисунок 2.2 – Терміни реєстрації документів в Єдиному реєстрі податкових накладних (складено за джерелом [42])

Можливість реєстрації податкових накладних та розрахунків корегування в Єдиному реєстрі податкових накладних залежить від наявності відповідної суми реєстраційного ліміту в Системі електронного адміністрування ПДВ, яка збільшується, насамперед, або реєстрації податкових накладних постачальниками на відповідних покупців – платників ПДВ, або при перерахування грошових коштів на спеціальний казначейський рахунок платника податку з податку на додану вартість, і зменшується на суми ПДВ зареєстрованих податкових накладних на підтвердження податкових зобов'язань.

Так, відповідно до п. 200¹.3 ПКУ «платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки корегування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму податку (Σ Накл), обчислену за такою формулою» [42]:

$$\Sigma_{\text{Накл}} = \Sigma_{\text{НаклОтр}} + \Sigma_{\text{Мит}} + \Sigma_{\text{ПРах}} + \Sigma_{\text{Од}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \Sigma_{\text{Відшк}} - \Sigma_{\text{Перев}} \quad (2.1)$$

де « $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$ – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН та розрахунками корегування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{Митн}}$ – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\Sigma_{\text{ПопРах}}$ – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку;

$\Sigma_{\text{Овердрафт}}$ – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останні 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені;

$\Sigma_{\text{НаклВид}}$ – загальна сума податку за складеними платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

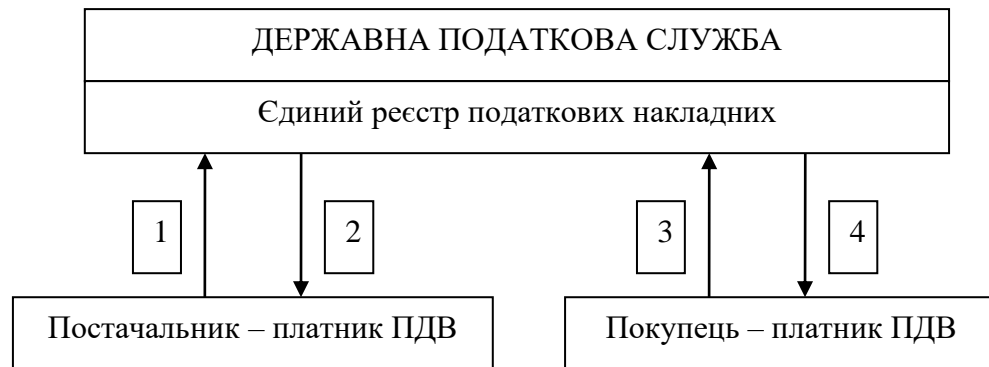
$\Sigma_{\text{Відшкод}}$ – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

$\Sigma_{\text{Перевищ}}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН» [42].

За наявності достатньої суми реєстраційного ліміту відповідним чином складена та підписана електронна податкова накладна спрямовується на реєстрацію до Єдиного реєстру податкових накладних. Відповідно до п. 201.10 ПКУ «підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня» [42].

На рисунку 2.3 представлена схема руху електронних документів в

межах Єдиного реєстру податкових накладних.



- 1 – направлення податкової накладної до Єдиного реєстру;
- 2 – направлення квитанції щодо прийняття документу протягом операційного дня;
- 3 – направлення запиту щодо включення отриманої податкової накладної до Єдиного реєстру;
- 4 – отримання витягу з єдиного реєстру податкових накладних.

Рисунок 2.3 – Порядок реєстрації та отримання інформації з Єдиного реєстру податкових накладних

Порядок формування та ведення Єдиного реєстру податкових накладних передбачений Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246 «Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних» [44].

Окремої уваги заслуговує також питання визнання податкових зобов'язань та формування податкових накладних за поставками товарів/послуг покупцям, які не платниками податку на додану вартість.

Так, серед покупців ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» є підприємства та фізичні особи – підприємці, які не є платниками податку на додану вартість. За фактами реалізації продукції таким покупцям податкові зобов'язання визнаються за загальними правилами, а податкові накладні підлягають реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних у загальновстановлені терміни. Єдина відмінні у складанні таких податкових накладних полягає у тому, що у якості покупця вказується не конкретний покупець, а умовний

«Неплатник», а також вказується умовний індивідуальний податковий номер платника ПДВ «100000000000». Враховуючи, що така податкова накладна не підлягає передачі покупцю (замовнику), у документі здійснюється відповідно позначка – «не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» із типом причини «02» – «складена на постачання неплатнику податку».

Важливою складовою податкового обліку з податку на додану вартість для кожного платника, у тому числі і ТОВ «ВІСКО ПЛЮС», є робота із податковими накладними постачальників, отриманими з Єдиного реєстру податкових накладних на підтвердження податкового кредиту. Так, відповідно до п. 201.10 ПКУ «податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту» [42], а «відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту» [42].

Покупці – платники ПВД мають змогу відправити запит в електронній формі до Єдиного реєстру податкових накладних, на якій відповідно у електронній формі вони отримають повідомлення про реєстрацію податкової накладної або розрахунку коригування до неї у Єдиному реєстрі.

Якщо податкова накладна зареєстрована в ЄРПН у встановлені терміни покупець долучає її до податкового кредиту місяця складання, навіть якщо реєстрація мала місце в наступному місяці. Якщо ж податкова накладна зареєстрована із порушенням термінів реєстрації, то відповідно до п. 198.6 ПКУ відповідні суми ПДВ «включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні ... в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше ніж через 1095 календарних днів з дати складення податкових накладних» [42].

Таким чином для будь-якого платника податку на додану вартість є

своєчасна реєстрація таких накладних його постачальниками (підрядниками) у Єдиному реєстрі податкових накладних, адже лише в такому випадку покупець отримає відповідний електронний документа з реєстру та своєчасно долучить відповідну суму до загальної суми податкового кредиту.

Практика електронного адміністрування ПДВ також передбачає, що за фактом реєстрації постачальником податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних у відповідного покупця збільшується сума реєстраційного ліміту в Системі електронного адміністрування ПДВ, тобто збільшується сума, на яку можуть бути зареєстровані податкові накладні за податковими зобов'язаннями даного платника.

Варто також відзначити, що в окремих випадках податковий кредит може бути врахований на підставі інших документів, ніж податкові накладні. Йдеться про паперові документи, що можуть підтверджувати податковий кредит платника податку на додану вартість, адже відповідно до п. 201.11 ПКУ «підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, також є:

- транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, виставлений платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

- касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без врахування податку)» [42].

Підсумковим етапом податкового обліку з податку на додану вартість є формування податкової звітності.

Звітністю з податку на додану вартість є Податкова декларація з податку на додану вартість, порядок подання та форма якої затвержені

Наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016. № 21 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 01.03.2021. № 131) [45].

Звітний (податковим) періодом з податку на додану вартість для усіх платників даного податку без винятків є календарний місяць. Відповідно подається Податкова декларація з податку на додану вартість до органів Державної податкової служби щомісяця протягом 20 календарних днів після закінчення податкового (звітного) місяця.

Податкова декларація як звітний документ складається із організаційної інформації (інформації щодо платника, звітного періоду, найменування органу, до якого подається звітність), а також із трьох розділів, що заповнюються платником:

- розділ I – Податкові зобов'язання;
- розділ II – Податковий кредит;
- розділ III – Розрахунки за звітний період.

Складається Податкова декларація у цілих гривнях, тобто суми округлюються за правилами математики і копійки не наводяться.

До Податкової декларації формуються та додаються додатки, у яких здійснюється формування окремих показників Податкової декларації. Так, зокрема в Додатку 1, який у переважній більшості випадків присутній у складі декларації, представлені відомості про суми податку на додану вартість, зазначені у податкових накладних та розрахунках коригування до них, які не зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також відомості про податковий кредит з урахуванням його коригування. Дані щодо податкового кредиту наводяться у Додатку 1 в розрізі кожного окремого постачальника (підрядника), що систематизується за даними отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних відповідних документів на підтвердження податкового кредиту. Також наводиться систематизована інформація з паперових документів, що можуть підтверджувати податковий кредит (транспортних квитків, рахунків готелів, фіскальних чеків), за наявності таких документів.

Подання звітності з податку на додану вартість здійснюється виключно в електронній формі. ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» використовує для цього спеціальний програмний продукт «M.E.doc». Цей же програмний продукт використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Сума, декларована до сплати, має бути списана з спеціального казначейського рахунку платника податку на додану вартість не пізніше 30 числа наступного місяця. Відповідальність за наявність достатньої суми коштів на такому рахунку несе платник податку; списання здійснюють працівники Державної казначейської служби без втручання в процес платника податку на підставі даних, отриманих з Державної податкової служби щодо сум до сплати за даними поданої Податкової декларації з податку на додану вартість.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1 Організація внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість

Однією з головних функцій, які виконує бухгалтерський облік на підприємстві, є контрольна, що полягає в перевірці законності, достовірності та доцільності господарських операцій, а також у забезпеченні збереження майна власника. В частині бухгалтерського обліку податкових розрахунків контроль набуває актуальності, оскільки з точки зору системи оподаткування контроль за своєчасністю та повнотою сплати податкових платежів є її основною складовою. Це пов'язано з необхідністю виконання бюджету України в частині податкових надходжень.

Під внутрішнім контролем розуміють систему заходів, визначених керівним складом підприємства, реалізація яких дозволяє створити спеціальні умови з метою найбільш ефективного виконання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства. Виходячи з цього, в дослідженні приймаємо позицію Т.А. Бутинець щодо розуміння системи внутрішнього контролю як внутрішнього порядку, правил та процедур здійснення контролю, встановлених підприємством для досягнення поставлених цільових спрямувань [12, с. 438].

Для того, щоб внутрішній контроль успішно функціонував необхідна його раціональна організація. На сьогодні відсутній єдиний підхід до розуміння сутності організації контролю. Дослідивши різні підходи до розуміння терміна «організація» М.Д. Корінько дійшов висновку, що

організацію можна розглядати як процес, систему (при чому як система вона формується в результаті процесу) та як діяльність з упорядкування всіх елементів визначеного об'єкта в часі та просторі (такий підхід відображає практичне спрямування) [44, с. 50]. Погоджуємося з думкою науковця, тому в дослідженні під організацією внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ розуміємо сукупність дій власників та уповноважених ними осіб щодо забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в частині розрахунків за ПДВ, а предмет такої організації визначаємо як процес формування ефективної системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Склався поділ на такі елементи внутрішнього контролю: облікова система, процедури контролю та середовище контролю, проте автор в своїй дисертації довела, що в сучасних умовах нова структура системи контролю, запропонована COSO, яка доповнена такими елементами як «контрольна діяльність» та «оцінка ризиків», є більш ефективною. Тому за основу в дослідженні при побудові системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ приймаємо п'ять елементів ризик-орієнтованої концепції: система бухгалтерського обліку, середовище контролю, процедури контролю, оцінка ризиків та моніторинг.

Система внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ виходить за рамки тих питань, які відносяться до компетенції системи бухгалтерського обліку податкових розрахунків. Шляхом взаємодії елементи системи внутрішнього контролю забезпечують попередження, виявлення, усунення помилок та викривлень облікової інформації при підготовці податкової звітності з ПДВ.

При побудові системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ відповідно ризик-орієнтованої концепції керівництво переслідує мету знизити ризики, яку можна досягти за умови забезпечення:

– достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зокрема, в частині податкового планування;

- збереження документів, що засвідчують право на визнання податкового кредиту та декларують виникнення податкового зобов'язання, оскільки вони служать доказовою базою при вирішенні судових спорів;

- ефективності господарської діяльності з метою попередження неефективного використання ресурсів шляхом контролювання вчасності надходження податкових накладних від контрагентів, які надають право визнавати податковий кредит з ПДВ, і таким чином, законно зменшувати суму коштів до сплати в бюджет;

- дотримання принципів затвердженої облікової політики в частині обліку розрахунків за ПДВ;

- виконання вимог Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів при нарахуванні та сплаті ПДВ.

Однією з головних умов успішного здійснення внутрішнього контролю є гармонізація інтересів держави щодо наповнення державного бюджету (тобто, правильність визначення бази оподаткування, сум податкового кредиту і податкового зобов'язання, а також вчасне погашення заборгованості перед бюджетом з ПДВ) та підприємством в частині уникненні штрафних санкцій. Погоджуємося з думкою науковця, тому цільове спрямування внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ в узагальненому вигляді можна визначити як дослідження законності, доцільності та достовірності господарських операцій, які пов'язані зі здійсненням розрахунків за ПДВ, забезпечення повноти нарахування та сплати ПДВ, а також уникнення (мінімізація) штрафних санкцій в частині розрахунків за ПДВ (рисунок 3.1).

Як видно з рис. 3.1, внутрішній контроль розрахунків за ПДВ спрямований на виявлення негативних фактів та податкових ризиків в діяльності підприємства. Тому основне завдання внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ відповідно до ризик-орієнтованої концепції вбачаємо в попередженні та мінімізації наслідків реалізації податкового ризику за рахунок законності, своєчасності та повноти здійснення розрахунків за ПДВ.

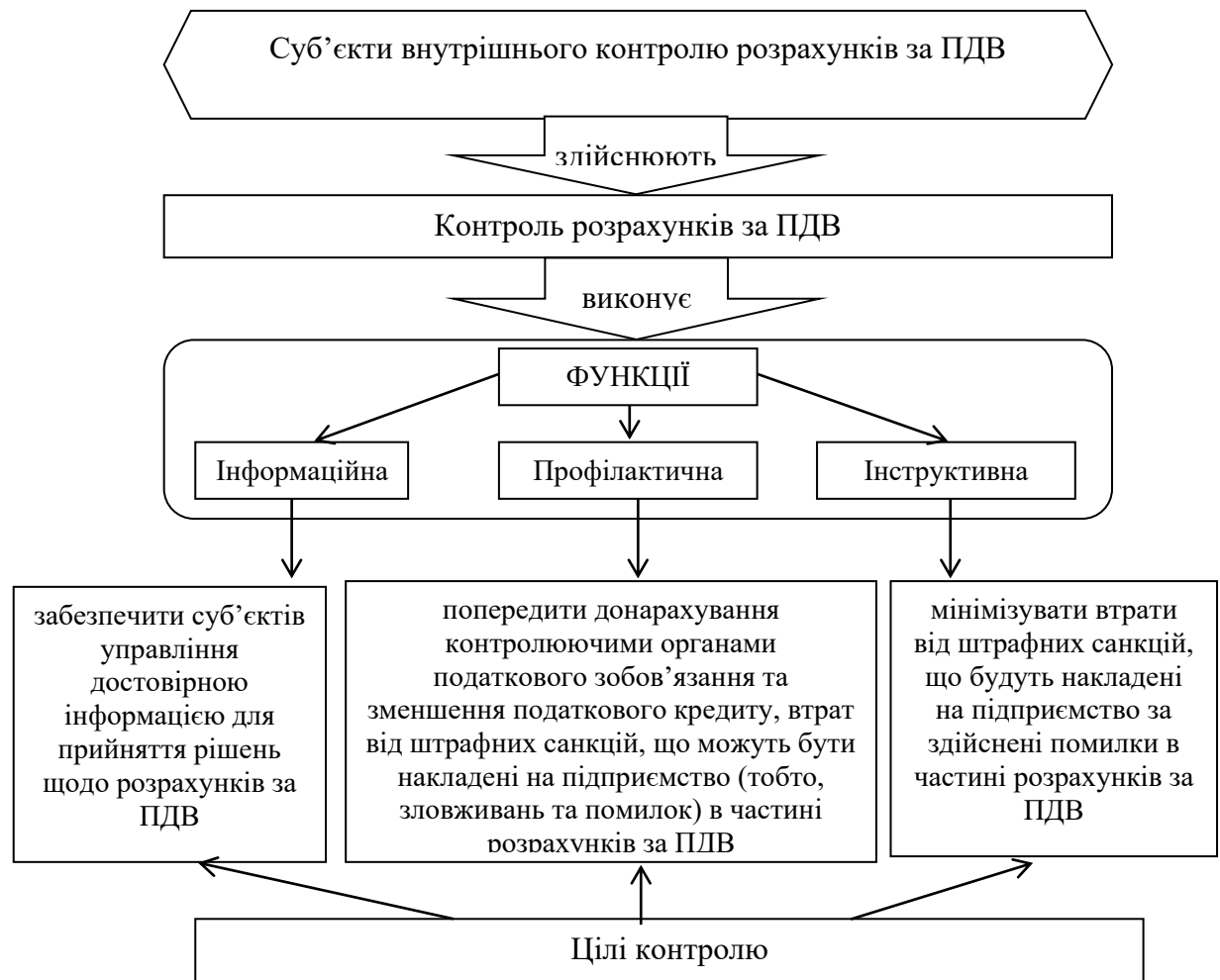


Рисунок 3.1 – Цільове спрямування внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ [45]

Якщо технічне та економічне забезпечення внутрішнього контролю здебільшого є універсальними (тобто, не містять особливих характерних ознак за різними об'єктами контролю), то організаційне, інформаційне, методичне та нормативно-правове забезпечення суттєво різнитимуться залежно від об'єктів контролю, в зв'язку з чим набуває актуальності дослідження даних видів забезпечень щодо контролю розрахунків за ПДВ (Додаток Д).

Контроль розрахунків з ПДВ здійснюється за трьома основними напрямками, залежно від яких різняться об'єкт та предмет такого контролю (рисунок 3.2).

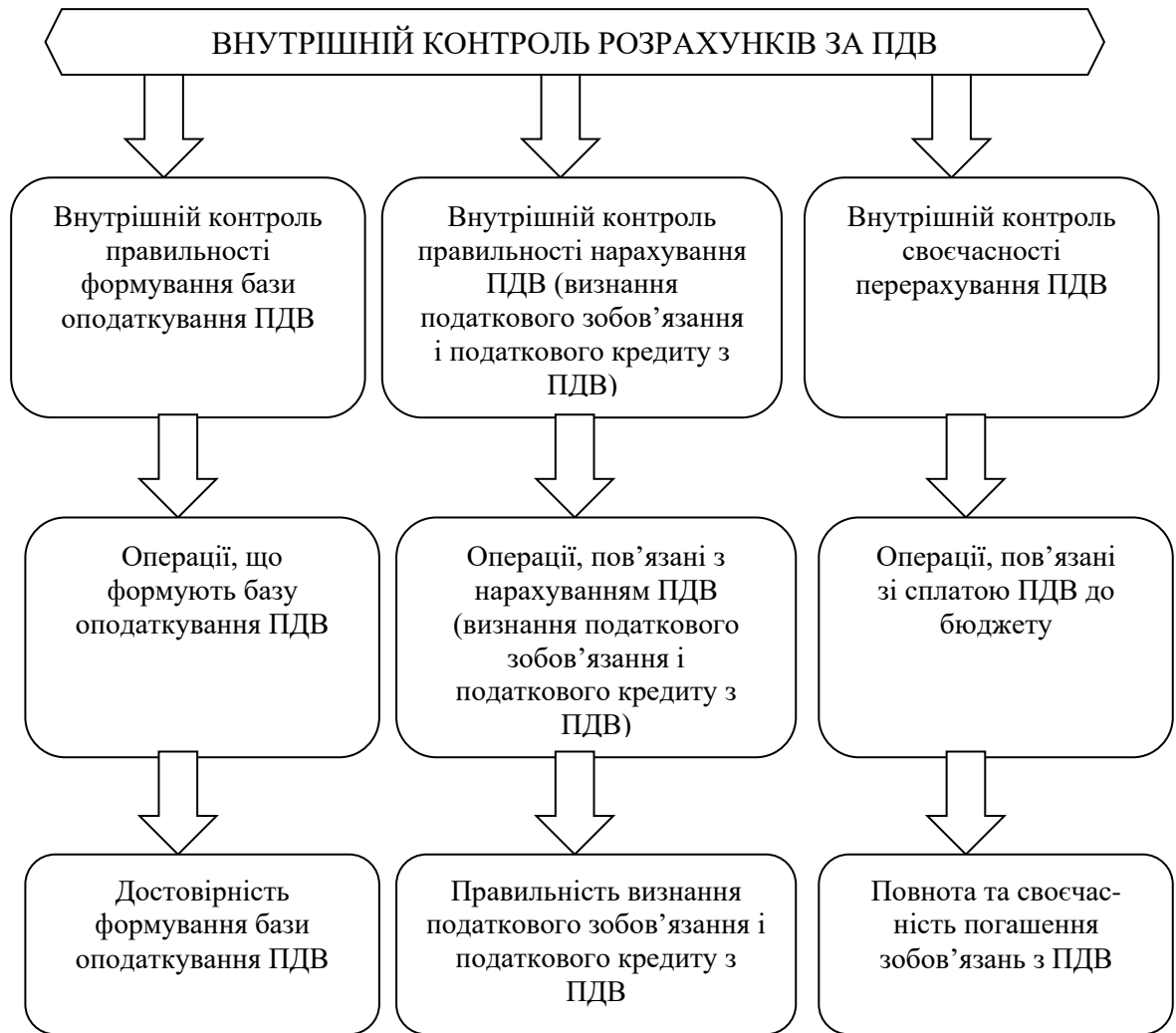


Рисунок 3.2 – Напрями, об'єкт та предмет здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ [45]

Відокремлення напрямів контролю обумовлено різницею в інформаційному та методичному забезпеченні у здійсненні їх контролю, що відобразиться при складанні плану та програми контролю, а також в суб'єктах, які здійснюють контроль за такими напрямками.

Суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ визначаються залежно від рівня організації системи внутрішнього контролю (рисунок 3.3).

Підхід до визначення суб'єктів внутрішнього контролю відповідно до рівнів його організації не суперечить загальноприйнятому поділу

внутрішнього контролю на два види залежно від суб'єктів його проведення на інституційний та функціональний контроль.

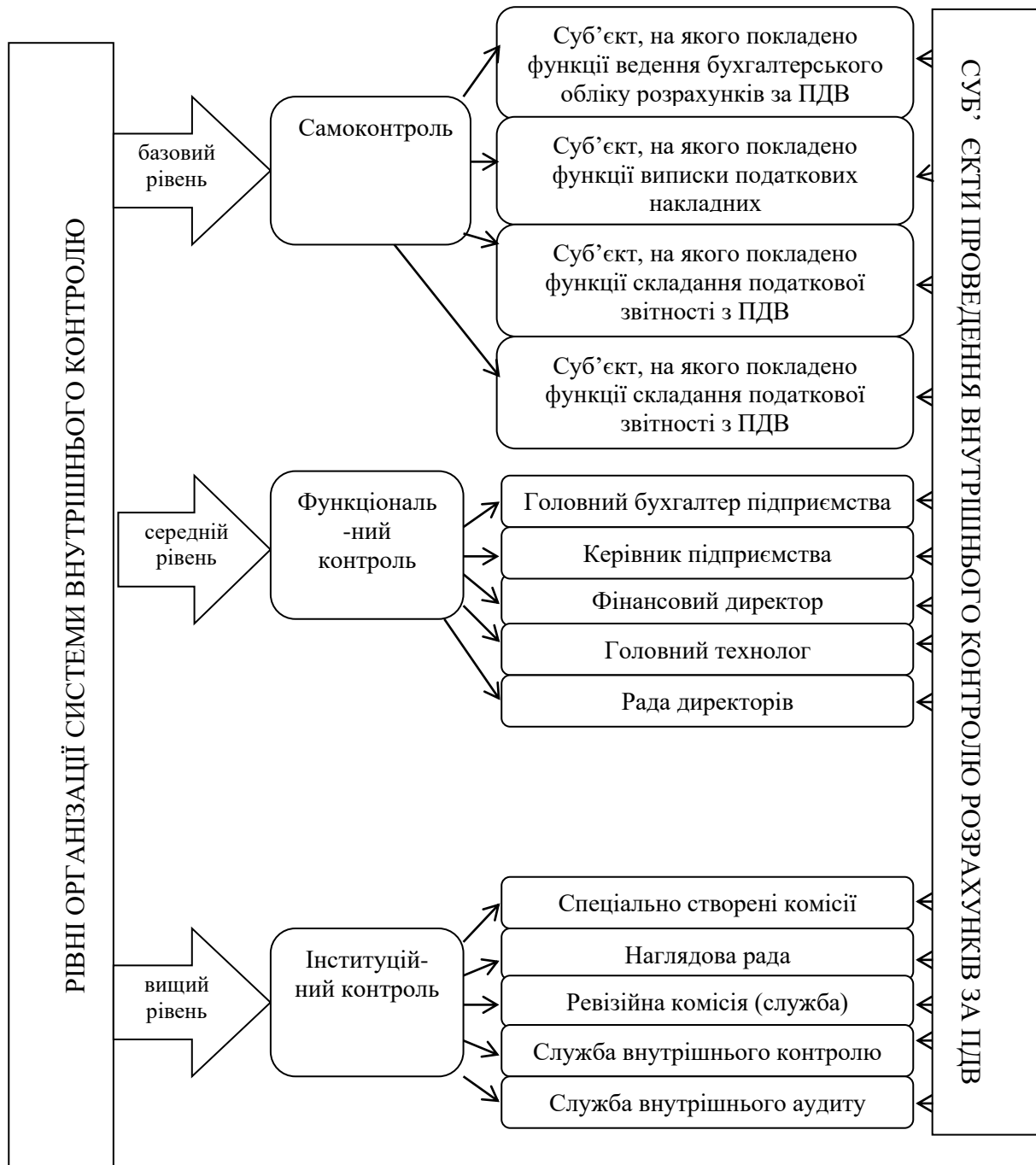


Рисунок 3.3 – Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ

У випадку виявлення недоліків системи внутрішнього контролю на підприємстві, які призводять до викривлень в бухгалтерському обліку,

необхідно перевірити обороти за рахунками обліку податкового зобов'язання, податкового кредиту, доходів, розрахунків з постачальниками, розрахунків покупцями.

Підхід до визначення суб'єктів внутрішнього контролю відповідно до рівнів його організації не суперечить загальноприйнятому поділу внутрішнього контролю на два види залежно від суб'єктів його проведення на інституційний та функціональний контроль. При цьому погоджуємося з твердженням М.Д. Корінька, що ступінь складності організації внутрішнього контролю має відповідати організаційній структурі підприємства, розмірам його діяльності та формі власності [45, с. 15]. На організацію внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ впливають такі фактори: облікова політика в частині розрахунків за ПДВ, обсяг оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, інтенсивність операцій з постачання, компетенція та професіоналізм облікового персоналу.

Найголовнішими суб'єктами внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» є керівник та головний бухгалтер підприємства, оскільки вони підписують Декларацію з ПДВ, а тому несуть повну відповідальність за достовірність наведених у ній даних. При цьому, як показує практика, керівник не завжди обізнаний з нормами податкового законодавства та не вивчає стан ведення обліку податкових розрахунків на предмет відповідності чинному законодавству, покладаючи повністю ці функції на головного бухгалтера. Функції керівника підприємства в частині контролю за рахунками з ПДВ здебільшого зводяться до перевірки операцій з постачання або перерахування коштів на предмет їх санкціонування (тобто, доцільності та законності), тобто операцій, які формують базу оподаткування ПДВ.

Фінансовий директор контролює дотримання загальної фінансової політики в частині оподаткування: укладення договорів лише з платниками ПДВ (зادля можливості визнання податкового кредиту з ПДВ), законність формування бази оподаткування та податкового кредиту тощо.

До організаційного забезпечення контролю включається пакет документів, за допомогою яких організовується процес здійснення контролю. Це можуть бути плани та програми контролю, графіки документообороту робочих документів контролера, посадові інструкції контролерів, штатний розпис та інші документи, що входять до обов'язкової робочої документації контролю.

Нормативно-правове забезпечення є сукупністю тих документів, які регулюють порядок бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, а також внутрішній контроль. Сукупність документів розділяють на зовнішні та внутрішні документи. До групи зовнішніх належать ті документи, які регламентують бухгалтерський облік і контроль розрахунків за ПДВ на законодавчому рівні. До внутрішніх належать ті документи, які регламентують бухгалтерський облік і контроль розрахунків за ПДВ на рівні підприємства.

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» необхідно регламентувати діяльність підрозділів підприємства та окремих фахівців у внутрішніх розпорядчих документах. З метою забезпечення якісного рівня формалізації доцільно прийняти Внутрішній стандарт контролю розрахунків ПДВ, в якому пропонуємо закріпити такі розділи (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Запропоновані розділи Внутрішнього стандарту контролю розрахунків за ПДВ ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

№з/п	Розділ положення	Характеристика
1	2	3
1	Загальні положення	Наводиться трактування базових понять та термінів щодо яких можливе неоднозначність розуміння. Також потрібно закріпити мету, задачі положення, сферу його застосування, взаємозв'язок з іншими положеннями та нормативними документами
2	Основні вимоги до контролю нарахуванням сплатою ПДВ	Визначається періодичність здійснення такого контролю, засуб'єктів контролю, вимоги до контролерів тощо

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
3	Основні джерела інформації	Надається перелік тих джерел, з яких може бути отримана достовірна інформація про нарахування та сплату ПДВ
4	Методика здійснення перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ	Передбачає закріплення методичних аспектів проведення контролю нарахування та сплати ПДВ, послідовність етапів перевірки, застосовуваних прийомів контролю тощо
5	Заключна частина	Закріплюється порядок оформлення та надання результатів перевірки нарахування та сплати ПДВ
6	Додатки	Наводяться зразки внутрішніх документів, громіздкі таблиці, приклад висновку за результатами контролю (акту або іншого документу)

Затвердження Внутрішнього стандарту контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» у розрізі запропонованих розділів дозволить регламентувати порядок здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Сукупність первинних документів, реєстрів обліку та інших документів, які підлягають перевірці під час контролю, дані аналітичних та синтетичних рахунків бухгалтерського обліку, зовнішньої та внутрішньої звітності формують інформаційне забезпечення контролю, яке відображає фактичні дані. Тому бухгалтерський облік як інформаційна система та інформація, що продукується цією системою, є одночасно об'єктом внутрішнього контролю (при перевірці достовірності даних обліку і показників звітності) та інформаційною базою для проведення заходів контролю.

Отже, організація внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» здійснюється з метою уникнення або мінімізації штрафних санкцій, що можуть бути накладені на підприємство, збереження майна власника та забезпечення надання повної, правдивої та неупередженої інформації про стан розрахунків за ПДВ у звітності підприємства. Завданням організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» є створення відповідного організаційного, нормативно-правового, інформаційного та методичного забезпечення контролю.

Невизначеність ринкового середовища функціонування підприємства, динамічні зміни податкового законодавства, екстерналії економічної діяльності та значні втрати внаслідок реалізації податкового ризику обумовлюють необхідність здійснення ефективного внутрішнього контролю розрахунків за податками, в тому числі, за ПДВ.

Контрольна діяльність суб'єктів контролю, що здійснюється із застосуванням методики та техніки контролю для досягнення поставлених завдань називається процесом контролю (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Процес внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

№ з/п	Стадії	Характеристика
1	Організаційна (підготовча)	Конкретизується об'єкт контролю в частині розрахунків за ПДВ та вирішуються необхідні організаційні моменти (наприклад, склад контролерів, план та програма контролю тощо)
2	Методична	Визначаються контрольні процедури та методи контролю, застосування яких дозволяє здійснити контроль обраного об'єкту на належному рівні
3	Заключна	Аналізуються виявлені відхилення та помилки, формується висновок контролерів та вживаються заходи з покарання винних, приймаються рішення щодо усунення виявлених недоліків
4	Інспекційна	Перевіряються, наскільки рішення щодо усунення виявлених недоліків, прийняті на попередній стадії контролю, реалізовані

Інформація про основні стадії, період та застосовувані види робіт в розрізі відповідальних осіб відображається у плані контролю. Програма внутрішнього контролю деталізує план контролю в частині застосовуваних прийомів та способів контролю, а також робочих документів, які підлягають оформленню під час здійснення контрольної процедури.

При побудові плану та програми контролю слід врахувати, що помилки, пов'язані з розрахунками за ПДВ, можуть виникнути на будь-якому етапі господарських взаємовідносин: від укладання господарських договорів (неправильне зазначення індивідуального податкового номеру контрагента, помилкове зазначення контрагента як платника ПДВ тощо), до моменту

виконання умов договору – поставки предмета договору та кінцевого розрахунку (наприклад, неправильне визначення дати «першої події», відображення податкового кредиту в системі бухгалтерського обліку до моменту отримання податкової накладної від контрагента тощо).

Перед початком здійснення контролю розрахунків за ПДВ необхідно здійснити його планування задля забезпечення високої якості контролю, вибору найбільш ефективних і дієвих процедур, а також раціонального використання робочого часу контролерів.

Крім того, контролер повинен передбачити можливість здійснення неправомірних дій певними суб'єктами, які здійснюють розрахунки за ПДВ, що ведуть до порушення податкового законодавства.

3.2 Методика внутрішнього контролю розрахунків з податку надодану вартість

Внутрішній контроль розрахунків за ПДВ повинен починатися з перевірки тих факторів, які призводять до виникнення високого податкового ризику, оскільки саме за такими факторами існує найбільша ймовірність викривлень в системі бухгалтерського обліку податкових розрахунків та значних втрат внаслідок їх реалізації. Тому побудована та практично апробована карта податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ дозволила встановити основні небезпечні фактори, що потребують посиленого контролю, які, в свою чергу, впливають на методику контролю.

Запропоновано для ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» здійснювати внутрішній контроль розрахунків за ПДВ з метою усунення (мінімізації) податкового ризику здійснювати в розрізі попереднього, поточного та наступного контролю.

Попередній внутрішній контроль передбачає здійснення контрольних

процедур до здійснення операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою ПДВ. Основне призначення такого контролю – попередження здійснення економічно необґрунтованих операцій, тобто недопущення неправомірного визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ, а також усунення таких факторів податкового ризику як недобросовісність контрагентів і конфлікт інтересів менеджерів, власників та держави (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Контрольні процедури та методика внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ за попереднього внутрішнього контролю ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

№ з/п	Контрольна процедура	Призначення	Інформаційне забезпечення	Методи, прийоми та способи контролю
1	2	3	4	5
1	Перевірка наявності у контрагента чинного свідоцтва платника ПДВ	Недопущення неправомірного визнання податкового кредиту з ПДВ	Копія свідоцтва платника ПДВ, дані про платників ПДВ на веб-сайті ДФСУ	Нормативно-правова перевірка, суцільна
2	Перевірка наявності у підприємства чинного свідоцтва платника ПДВ	Недопущення неправомірного визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ		Нормативно-правова перевірка
3	Перевірка здійснення контрагентом господарської діяльності	Попередження втягнення підприємства до шахрайських схем	Фінансова звітність контрагента, інші документи, які є у вільному доступі	Аналіз (фінансової звітності контрагента), виїзд на місце функціонування виробничих потужностей, обстеження, вибіркова
4	Перевірка санкціонування здійснення операцій, що призводять до виникнення податкового кредиту і податкового зобов'язання	Попередження здійснення несанкціонованих операцій; конфлікту інтересів менеджерів, власників та держави, попередження втягнення підприємства до шахрайських схем	Накази та розпорядження керівника (або інших осіб, уповноважених санкціонувати такі операції), договори на поставку	Нормативно-правова, формальна, вибіркова

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5
5	Перевірка доцільності здійснення господарських операцій, що призводять до виникнення податкового кредиту і податкового зобов'язання	Попередження здійснення економічно необґрунтованих операцій; конфлікту інтересів менеджерів, власників та держави, попередження втягнення підприємства до шахрайських схем	Логістично-заготівельні плани, техніко-виробничі нормативи тощо	Нормативно-правова, економічна, порівняння, комбінована (за нетиповими операціями – суцільна, за типовими – вибіркова)

Спершу визначаються податкові наслідки операції, яку планується здійснити, зокрема, визначається, чи матимуть місце розрахунки за ПДВ.

Якщо визначено, що операція матиме податкові наслідки в частині розрахунків за ПДВ (за податковим законодавством така операція трактуватиметься як операція з поставки), то наступним кроком буде перевірка статусу платника податку контрагента, що попередить здійснення економічно не вигідної операції, оскільки неможливість визнання податкового кредиту з ПДВ за придбаними виробничими запасами підвищує собівартість виготовленої продукції.

Поточний внутрішній контроль розрахунків за ПДВ проводиться під час нарахування та сплати ПДВ. Цей вид контролю проводиться з метою своєчасного виявлення помилок та попередження штрафних санкцій, що можуть бути накладені на підприємство.

Даний вид контролю в частині перевірки правильності розрахунків за ПДВ має вагоме значення, оскільки будь-які помилки, що допустив бухгалтер контрагента під час заповнення податкової накладної, унеможливить визнання податкового кредиту для платника податку.

Тому методика поточного контролю відрізнятиметься від методики попереднього контролю. Основне завдання поточного контролю розрахунків за ПДВ полягає в тому, щоб підтвердити право платника податку визнавати податковий кредит з ПДВ, а також попередити можливість відмови податкових органів контролю у праві визнанні податкового кредиту.

Наступний внутрішній контроль правильності розрахунків за ПДВ є найскладнішим, оскільки передбачає комплексну перевірку операцій з нарахування та сплати ПДВ після того, як вони відбулися.

Наступний контроль охоплює період від зведення даних у реєстри обліку до відображення здійснених розрахунків за ПДВ у звітності підприємства.

Контроль правильності розрахунків за ПДВ можна здійснювати двома шляхами: від документів до звітності; від звітності до документів.

Обидва шляхи є рівнозначними для контролю, а обирати їх контролер повинен на основі досвіду та аналізу виявлених помилок в минулих періодах.

Під час здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ контролер використовує робочі документи, в які заносяться необхідні дані, за якими, у підсумку, надається висновок про виявлені порушення.

Типових форм робочих документів контролерів немає, кожне підприємство розробляє їх самостійно і закріплює необхідність застосування у внутрішніх розпорядчих документах. З метою забезпечення проведення контролю на високому рівні пропонуємо власний розроблений пакет робочих документів внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ для ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».

З метою виявлення відхилень за нарахованими податковими зобов'язаннями в розрізі операцій пропонуємо використовувати розроблену Порівняльну відомість нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів (таблиця 3.4).

Застосування запропонованого робочого документу контролера дозволить визначити причини відхилень в сумах податкового зобов'язання з ПДВ, що виникли внаслідок порушень в системі бухгалтерського обліку, в розрізі кожної операції, а отже, попередить податковий ризик.

Таблиця 3.4 – Запропонована Порівняльна відомість нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Порівняльна відомість нарахованого зобов'язання за даними бухгалтерського обліку за розрахунками контролерів				
Операція (з посиланням на первинний документ)	Нараховане податкова зобов'язання за даними контролера, грн	Нараховане податковей зобов'язання за даними бухгалтерського обліку, грн	Відхилення, грн	Примітка
1	2	3	4	5
...
Всього:				X

З метою контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ для ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» пропонуємо використовувати Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ (Додаток Е).

Завдяки застосуванню такої відомості контролер зможе обчислити суму штрафних санкцій, які будуть накладені на підприємство внаслідок несвоєчасності сплати належних сум ПДВ, а також відслідкує причини такої ситуації.

В цілому, застосування запропонованих форм робочих документів для ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» дозволить виявити помилки в системі бухгалтерського обліку та вчасно їх попередити. Внутрішніми контролерами можуть бути розроблені й інші форми робочих документів залежно від особливостей побудови системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Вважаємо, що на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» внутрішній контроль розрахунків за ПДВ має здійснюватись перманентно, а не лише перед складанням декларації з ПДВ. Лише за постійного здійснення попереднього, поточного та наступного контролю підприємство здатне убезпечити себе від податкового ризику.

Таким чином, на методичній стадії контролю здійснюється контроль правильності визначення бази оподаткування, визнання податкового кредиту

та податкового зобов'язання з ПДВ, а також вчасного перерахування належних до сплати сум ПДВ до бюджету.

3.3 Виявлення та порядок виправлень порушень за результатами внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість

Помилки, пов'язані з розрахунками за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС», можуть виникнути на будь-якому етапі господарських взаємовідносин: від укладання господарських договорів (неправильне зазначення індивідуального податкового номеру контрагента, помилкове зазначення контрагента як платника ПДВ тощо), до моменту виконання умов договору-поставки предмета договору та кінцевого розрахунку. Крім того, контролер повинен передбачити можливість здійснення неправомірних дій певними суб'єктами, які здійснюють розрахунки за ПДВ, що ведуть до порушення податкового законодавства.

Виділяють такі ознаки неправомірний дій господарюючих суб'єктів: приховування виручки (доходів), некоректні операції з активами підприємства, необґрунтоване збільшення витрат, маскування особистих доходів під витрати підприємства, підробка документів, заснування нових господарюючих структур з пільговими податковими режимами, використання банківських рахунків з порушенням встановлених правил [49, с. 26]. Приймавши таку класифікацію за основу виділяємо такі основні ознаки порушень в частині розрахунків за ПДВ, що залишаються в документах бухгалтерського обліку (рисунок 3.4).

Одним із завдань наступного внутрішнього контролю є забезпечення відображення достовірної інформації про розрахунки за ПДВ у фінансовій та податковій звітності, тому необхідно здійснювати інвентаризацію податкових розрахунків за ПДВ.

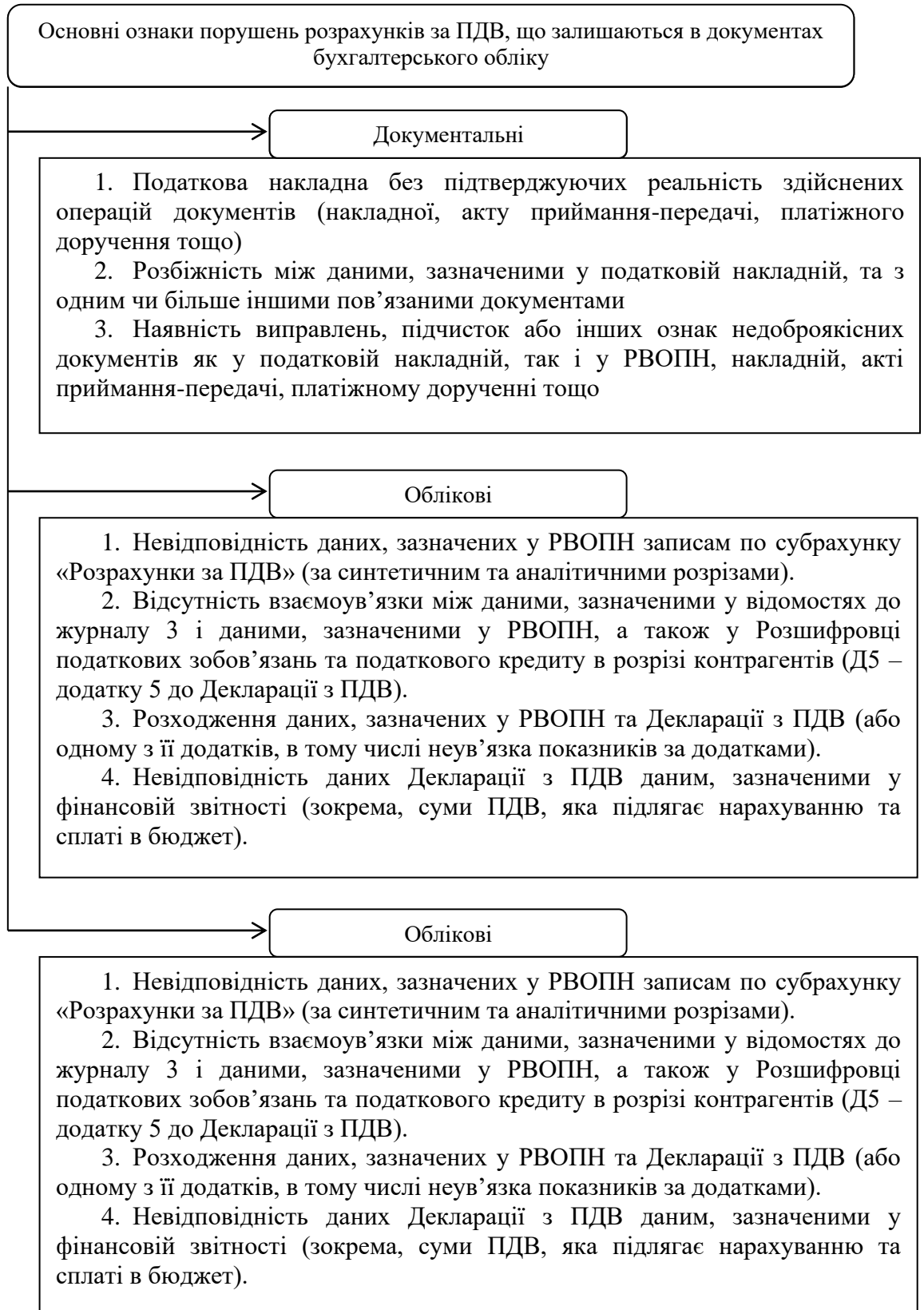


Рисунок 3.4 – Ознаки порушень в частині розрахунків за ПДВ, що залишаються в документах бухгалтерського обліку ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Як свідчить практика, суб'єкти господарювання рідко здійснюють інвентаризацію розрахунків, в тому числі, за податками й платежами. Причини такого недбалого ставлення до інвентаризації розрахунків визначається «неуречевленістю боргових відносин», і доповнює, що у зв'язку з неможливістю їх перерахувати у свідомість бухгалтера з великими труднощами проникає поняття «інвентаризація» в сполученні зі словом «відносини» [17]. Тому зосередимося на причинах, які обумовлюють необхідність здійснення інвентаризації за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»:

1. Забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Така мета інвентаризації закріплена в п. 10.1 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [71]. За такого підходу інвентаризація розрахунків за ПДВ є частиною загальної інвентаризації, що проводиться перед складанням річної фінансової звітності.

2. Здійснення податкового планування. Дані бухгалтерського обліку є основою для розробки фінансових планів, в тому числі, щодо податків. Лише за наявності достовірної інформації, яку отримують з системи бухгалтерського обліку, фінансовий менеджер (або інша уповноважена особа) може спланувати рух фінансових потоків в частині податкових платежів, а також обґрунтувати доцільність зміни системи оподаткування.

3. Попередження штрафних санкцій. На практиці може виникнути ситуація, коли за даними бухгалтерського обліку підприємство не має заборгованості перед бюджетом зі сплати ПДВ, проте за даними державної податкової інспекції підприємство є боржником. Відповідно, податковий орган нараховує штрафні санкції та надсилає податкові повідомлення-рішення або податкові вимоги щодо сплати сум податку, пені та штрафу. Суб'єкт господарювання, не погоджуючись із штрафними санкціями, може ініціювати проведення судово-бухгалтерської експертизи (у разі вирішення спору через суд), висновок якої буде не на користь підприємства якщо виявиться, що підприємство дійсно має борги зі сплати ПДВ до бюджету. В

такому разі підприємство повинно буде погасити несплачену суму ПДВ, штрафні санкції, пеню, а також судові витрати. З метою попередження настання такої ситуації підприємство може ініціювати проведення звірки стану розрахунків за податками (в тому числі, й ПДВ).

Інвентаризація стану розрахунків за ПДВ полягає в тому, що інспектор органу державної фіскальної служби і бухгалтер підприємства проводять звіряння розрахунків підприємства-платника ПДВ з бюджетом за певний період. В акті звірки стану розрахунків за вказується: назва податку, за яким здійснюється звірка; сальдо на початок періоду, що перевіряється; нарахування (зменшення) сум податкових зобов'язань за період, що перевіряється; донарахування (зменшення) платежів за податковими повідомленнями- рішеннями; списання (поновлення списаних сум); погашення пені; сальдо на кінець звітної періоду. Крім того, підсумки проведеного органами державної фіскальної служби звірення стану розрахунків платника з бюджетами за ПДВ відображаються у книзі обліку звірення стану розрахунків платників з бюджетами.

Проведення інвентаризації розрахунків за ПДВ має своє особливості:

- відсутність інвентаризаційної комісії;
- особливе документальне оформлення;
- тривалий час здійснення.

Для здійснення інвентаризації за розрахунками з ПДВ керівник ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» подає письмову вимогу про звірення стану розрахунків з бюджету з ПДВ до державної фіскальної служби і наказом призначає уповноважену особу для здійснення такої звірки (як правило, бухгалтера, який відповідає за облік розрахунків за ПДВ або головного бухгалтера). Уповноважена особа надає необхідні документи щодо нарахування та сплати ПДВ (у тому числі тих, що підтверджують суми нарахованих та сплачених штрафних санкцій, пені) за період, що підлягає звірці. Зі своєї сторони, інспектор державної фіскальної служби також робить

необхідні вибірки з особового рахунку платника. На основі даних, що надає уповноважена особа підприємства і даних інспектора фіскальної служби складається акт звірки. Цей акт підписують лише дві особи: бухгалтер та податковий інспектор. Тому створення інвентаризаційної комісії для звірки розрахунків за ПДВ є недоцільним і не вимагається чинним законодавством.

Інвентаризація розрахунків за ПДВ має особливе документальне оформлення: інвентаризацію розрахунків не можливо оформити типовим Інвентаризаційним описом, Відомістю звірення розрахунків або Актом інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами. Законодавством чітко встановлено форму Акту звірки розрахунків, який заповнюється не на підприємстві, а в фіскальній службі.

На заключній стадії контролю суб'єкти внутрішнього контролю надають висновок про результати контролю, виявлені помилки, відхилення, а також надають пропозиції з їх усунення. Запропоновано всі виявлені порушення фіксувати у спеціально розробленому Описі виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ (ДОДАТОК Ж).

Опис виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ складається окремо на кожне виявлене контролером порушення. Сукупність таких описів можуть виступати у якості окремих додатків до висновку про результати внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Запропонований опис виявленого порушення деталізує усі виявлені порушення з посиланням на первинний документ, в якому виявлено порушення, нормативну базу, яку порушено, відповідальну за складання такого документа особу, наслідків допущеного порушення, а також пропозиції щодо його виправлення. Застосування такого документу на практиці дозволить не переобтяжувати висновок про результати внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ громіздкою деталізацією, але

дозволить в разі необхідності отримати всю необхідну інформацію в розрізі виявлених порушень.

Інспекційна стадія внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ передбачає здійснення контролю за реалізацією рішень, прийнятих на заключній стадії внутрішнього контролю. Важливе значення на цьому етапі має контроль за термінами виправлення помилок, оскільки система внутрішнього контролю може виявити порушення одразу після подачі декларації з ПДВ, а швидкість їх виправлення впливає на розмір штрафних санкцій (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Порядок виправлення порушень, виявлених службою внутрішнього контролю після подачі Декларації з ПДВ до контролюючого органу [узагальнено автором з урахуванням вимог ПКУ [75]]

№ з/п	Термін виправлення помилки	Спосіб виправлення помилки	Податкові наслідки
1	До граничного терміну подачі Декларації з ПДВ	Подання нової звітної Декларації з ПДВ	Відсутні
2	Після закінчення граничного терміну подачі декларації	Надіслати уточнюючий розрахунок	Штраф у розмірі 3 % від суми недоплати
		Відобразити суму недоплати у складі Декларації з ПДВ, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання	Штраф у розмірі 5 % від суми недоплати

Як впливає з табл. 3.5, якщо помилка буде виправлена до закінчення граничного строку подачі декларації підприємство не понесе жодних втрат у вигляді штрафних санкцій. Якщо помилка буде виправлена після закінчення граничного строку подачі декларації, але до подачі Декларації з ПДВ за наступний звітний період – то підприємство понесе витрати на сплату штрафних санкцій у розмірі 3 % від суми недоплати. А якщо помилка буде виправлена у декларації наступного звітного періоду – то сума штрафних

санкцій вже становитиме 5 % від суми недоплати. Отже, чим довший термін виправлення помилки, тим більше втрат зазнає підприємство. Тому основним завданням на інспекційній стадії контролю є контроль за своєчасністю виправлення помилок за способом, погодженим управлінським персоналом.

Таким чином, внутрішній контроль розрахунків за ПДВ є невід'ємним елементом загального процесу управління підприємством. Застосування запропонованої методики контролю розрахунків за ПДВ на практиці забезпечить повноту нарахування та своєчасність сплати податку, знизить податковий ризик, а отже, захистить суб'єкта господарювання від штрафних санкцій, чим, в свою чергу, підвищує податкову дисципліну платника податку ТОВ «ВІСКО ПЛЮС».

ВИСНОВКИ

Узагальнення результатів дослідження теоретичних основ обліку і контролю розрахунків за ПДВ дозволяє зробити наступні висновки:

Відповідно до основ бухгалтерського обліку додана вартість не є об'єктом бухгалтерського спостереження та відповідно до законодавства об'єктом оподаткування ПДВ. Вивчення концепції доданої вартості дозволило визначити місце податкового аспекту в ній, що дозволило обґрунтувати зв'язок доданої вартості з об'єктом та базою оподаткування ПДВ в системі бухгалтерського обліку.

Незважаючи на численні дослідження вітчизняних та закордонних вчених, досі не сформовано підхід до трактування сутності ПДВ. Обґрунтовано, що з економічної точки зору ПДВ – це податок на споживання, розмір якого визначається вартістю, доданою до товарів і послуг; з правової – непрямий податок, що сплачується до зведеного державного бюджету; з бухгалтерської – ПДВ не виступає об'єктом обліку, а отже, і окремою бухгалтерською категорією.

Для цілей бухгалтерського обліку застосовують поняття «розрахунки за ПДВ», під якими розуміють систему відносин між суб'єктом господарювання та 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. Завдяки уточненню змісту розрахунків за ПДВ виділено об'єкти бухгалтерського обліку (податкове зобов'язання та податковий кредит).

Механізм справляння ПДВ чинить прямий вплив на систему бухгалтерського обліку та методика контролю розрахунків за ПДВ в частині висунення вимог до розрізів інформації, що має надавати система

бухгалтерського обліку: 1) операції платників податків, що оподатковуються за стандартною ставкою 20 %; 2) операції, що оподатковуються за зниженою ставкою 0 %; 3) операції, які звільнені від оподаткування; 4) операції, що не є об'єктами оподаткування.

Необхідність формування положень облікової політики в частині бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ обумовлена невизначеністю та неоднозначністю трактування багатьох аспектів розрахунків за ПДВ на законодавчому рівні. В роботі доведена доцільність закріплення варіативних складових в розрізі організаційної, технічної, методичної та контрольної складових організації бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ в Положенні про облікову політику в частині розрахунків за ПДВ.

На досліджуваному підприємстві застосовують такі субрахунки до рахунку № 64 «Розрахунки за податками і платежами»: № 641 «Розрахунки за податками»; № 643 «Податкові зобов'язання»; № 644 «Податковий кредит».

Завдяки застосуванню запропонованого підходу до деталізації інформації та подальшого поділу субрахунку 641 «Розрахунки за ПДВ» за субрахунками II-го та інших порядків підвищиться інформаційна місткість фінансової звітності суб'єктів господарювання через усунення неточності в частині діючого підходу до відображення кредиторської заборгованості (сальдо субрахунку 643 «Податкове зобов'язання») в складі інших оборотних активів, а дебіторської (сальдо субрахунку 644 «Податковий кредит») – у складі іншої поточної кредиторської заборгованості.

Аналітичний облік по рахунку № 64 «Розрахунки за податками і платежами» здійснюють за видами платежів до бюджету. Це має можливість перевірити правильність розрахунків за кожним видом податку, втім і за ПДВ.

Подання податкової декларації з податку на додану вартість ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» передбачено пунктом 46.1 статті 46 розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» та статтею 203 розділу V

«Податок на додану вартість «Податкового кодексу України».

Суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ визначаються залежно від рівня організації системи внутрішнього контролю. Запропоновано виділити три рівня організації системи внутрішнього контролю (базовий, середній та вищий), відповідно до яких різнитимуться контрольні функції суб'єктів такого контролю.

З метою регламентації діяльності підрозділів підприємства та окремих фахівців обґрунтовано доцільність прийняття Внутрішнього стандарту контролю розрахунків за ПДВ, в якому запропоновано закріпити такі розділи: загальні положення, основні вимоги до контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ, основні джерела інформації, методика здійснення перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ, заключна частина і додатки. Затвердження Внутрішнього стандарту контролю розрахунків за ПДВ у розрізі запропонованих розділів дозволить на належному рівні формалізувати порядок здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

З метою забезпечення здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на високому рівні запропоновано пакет робочих документів такого контролю: Порівняльну відомість нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів; Відомість контролю правомірності визнання податкового кредиту з ПДВ; Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ. Застосування запропонованих форм робочих документів дозволить виявити помилки в системі бухгалтерського обліку та вчасно їх попередити.

Запропоновано всі виявлені порушення фіксувати у спеціально розробленому Описі виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. Застосування такого документу на практиці дозволить не переобтяжувати висновок про результати внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ громіздкою деталізацією, але дозволить в разі необхідності отримати всю необхідну інформацію в розрізі виявлених порушень.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Азаров М.Я. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : монографія. Київ : НДФІ, 2014. 344 с.
2. Андрєєв П.П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід. Київ : Кафедра, 2014. 120 с.
3. Алпатова Н. Податкові накладні: принципи заповнення. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 90. С. 5-14.
4. Альбіна М. Податкова звітність з ПДВ : практичне застосування через призму останніх змін. *Вісник податкової служби України*. 2012. № 22. С. 10–23.
5. Аналіз методів оцінки вартості активів у бухгалтерському обліку підприємств: національний та міжнародний аспекти. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Економічні науки. Житомир : ЖДТУ, 2012. № 3 (53). Ч.2. 296 с. С. 244-248.
6. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. Дніпро : ДУЕП, 2011. 392 с.
7. Бабіч В.В. Основи методичних засад облікової політики та їх нормативно-правове регулювання. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Економічні науки. Житомир : ЖДТУ, 2015. № 1 (59). Ч. 1. С. 31-32.
8. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 328 с.
9. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія. Київ : ЦУЛ, 2014. 184 с.
10. Білик М. Д. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2010. 592 с.
11. Бондар М.І. Звітність підприємства : підручник. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.

12. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю : проблеми теорії, методології, практики : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2013. 772 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Інформаційне забезпечення господарського контролю: розуміння системи знань. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнародний збірник наукових праць. 2011. Вип. 2 (20). С. 6-17.
14. Бухгалтерський облік : актуальні проблеми та рішення : монографія. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. 162 с.
15. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2012. 500 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік : теорія та практика : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2010. 536 с.
17. Василюк М. М. Внутрішній контроль та внутрішній аудит в системі управління підприємством. *Вісник Прикарпатського університету*. Економіка. 2014. Вип. 4. С. 358-362.
18. Василик О.О. Відображення сум ПДВ у фінансовій звітності. *Фінанси України*. 2013. № 6. С. 103-105.
19. Венцель В.Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 2 (20). С. 106-119.
20. Волошина Я. Нова система електронного адміністрування ПДВ. *Інститут економічних досліджень та політичних консультацій*. Берлін / Київ. 2016. 25 с. URL : http://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/08/TN_04_2016_ukr.pdf.
21. Глухова В.І. Відшкодування ПДВ в процесі його адміністрування в Україні. *Облік і фінанси АПК*. 2013. № 3. С. 122-125.
22. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : ЦУЛ, 2018. 400 с.
23. Господарський кодекс України : Закон від 16.01.2003 р. № 436–

IV. (Дата оновлення: 08.10.2023 р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).

24. Гріненко А.Ю. Оптимізація податкової політики суб'єктів господарювання. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2011. № 3 (9). С. 20-22.

25. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України. *Всеукраїнський науково-практичний журнал (Інноваційна економіка)*. 2013. № 2. С. 105-107. URL : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2013_2/105.pdf.

26. Дема Д.І. Аудиторський контроль розрахунків за податком на додану вартість: шляхи підвищення ефективності. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2014. № 1 (59). Ч.2. С. 22-24.

27. Дикун О.В. Сутність та принципи реалізації податкової політики на різних організаційних рівнях. *Держава та регіони. Економіка та підприємництво*. 2014. № 3. С. 40-44.

28. Домбровський В. М. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2012. 278 с.

29. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : підручник. Київ : ЛТД, 2013. 304 с.

30. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. №2. С. 689-693. URL : <http://www.economyandsociety.in.ua>.

31. Житний П.Є. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств. *Вісник Житомирської політехніки*. 2011. №1(51). С. 51–53.

32. Жук В.М. Науково-теоретичні засади реформування національної системи бухгалтерського обліку. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2013. № 1. 142-146.

33. Зміни щодо ПДВ у проекті Податкового кодексу : розроблено

відповідно до Директиви Ради ЄС. *Спеціалізована державна податкова інспекція по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі*. URL : <http://www.zpنالog.gov.ua/golovneskhovishche/novini/archive/2015/july-/article/zminishchodopdvvproektipodatkovogo-kodeksu-rozroble/>.

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. (Дата оновлення 10.08.2021.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).

35. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення. *Економіст*. 2013. № 1. С. 30-33.

36. Карпушенко М.Ю. Організація обліку : навч. посіб. Харків : ХНАМГ, 2011. 241 с.

37. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2012. 326 с.

38. Коваленко А.Г. ПДВ у системі оподаткування : історичний аспект становлення та розвитку. *Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 18. С. 111-117.

39. Косова Т.Д. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 440 с.

40. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посіб. Фастів : Поліфас. 2014. 440 с.

41. Корінько М.Д. Контроль та наліз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія. Київ : ДП ІА, 2014. 395 с.

42. Костирко Р.О. Внутрішній контроль в системі управління підприємства: методологічне забезпечення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2014. № 3 (53). С. 97-99.

43. Коцан О. П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Науково-інформаційний вісник Економіка*. 2014. № 9. С. 263-270.
44. Кузнєцов К. Криза змусить боротися з офшорами? *Економічна правда*. URL : <http://www.epravda.com.ua/publications/49f6b-db2102b5>.
45. Кулик П. Л. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС. *Збірник наукових праць НУДПСУ*. 2010. № 1. С. 180–185.
46. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. Київ : Знання, 2013. 639 с.
47. Левицька С. О. Звітність підприємств : підручник. Київ : ЦУЛ, 2012. 240 с.
48. Лемішовська О.С. Організаційно-правовий зміст поняття «податкова політика» на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць*. 2015. Вип. 16.5. С. 189-194.
49. Лісовицький В. М. Історія економічних вчень. Київ : ЦУЛ, 2014. 240 с.
50. Логвінова К.Ю. Податковий аудит нарахування та сплати податку на додану вартість *Управління розвитком*. 2011. № 19(116). С. 74-76.
51. Метелиця В. Актуальні питання обліку ПДВ. *Агробізнес сьогодні, газета підприємств АПК*. №14. 2015. С. 24-29.
52. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476. (Дата оновлення 15.04.2014 р.) URL : <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
53. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України 28.03.13 р. № 433 р. (Дата оновлення 30.12.2013 р.). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
54. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства :

наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. (Дата оновлення 14.01.2020 р.). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).

55. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : підручник. Київ : КНЕУ, 2014. 536 с.

56. Найденко О.Є. Податковий контроль : навч. посіб. Харків : ХНЕУ, 2013. 224 с.

57. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України. *Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України*, 2012. 2389 с.

58. Міжнародні стандарти фінансової звітності : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 р. Дата оновлення 12.03.2013 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text. (дата звернення : 15.11.2023).

59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2015 № 73 (Дата оновлення 17.02.2023 р.). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).

60. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. Київ : ДННУ. 2014. 585 с. URL : http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd7bcb081e07f6a1d3.

61. Ярошенко Ф.О. Облікова політика підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 312 с.

62. Єфименко Т.І. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : Рута, 2012. 592 с.

66 Азаров М.Я. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : підручник. Київ : НДФІ, 2015. 334 с.

67. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. Дата оновлення : 23.11.2023. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).

68. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 1. С. 81-102.

69. Подольська В.О. Комплексна оцінка фінансової стійкості підприємства. *Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України: Економічні науки*. 2011. № 4. С. 136-143.

70. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1. : навч. посіб. Київ : ВД Кондор, 2017. 274 с.

71. Цивільний кодекс України : відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 40-44, ст.356. (Дата оновлення : 05.10.2023 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).

72. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України 28.01.2016 р. № 21 (Дата оновлення : 01.04.2023 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>.

73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (Дата оновлення : 10.08.2022 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).

74. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства : Закон України від 10.04.2014 р. № 1200-VII (Дата оновлення : 02.08.2014 р.) URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1200-18>. (дата звернення : 15.11.2023).

75. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII (Дата оновлення : 19.08.2022 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>. (дата звернення :

15.11.2023).

76. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість від 28.01.2016 р. № 21. (Дата оновлення : 01.04.2023 р.) URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>. (дата звернення : 15.11.2023).

77. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» від 31.12.2015 р. № 1307. (Дата оновлення : 01.04.2023 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>. (дата звернення : 15.11.2023).

78. Про облікову політику : Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).

79. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. (Дата оновлення : 19.08.2022 р.) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>. (дата звернення : 15.11.2023).

80. Сарана С.В. Спеціальні податкові режими: сучасний стан та перспективи розвитку: монографія. *Полтавський інститут економіки і права*. Полтава. 2015. 170 с.

81. Світовий О. М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому підкомплексі України. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. 2014. № 1(25). С. 213–216.

82. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія. *Ефективна економіка*. 2013. № 4. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua>.

83. Семенко Т.М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України. *Облік і фінанси АПК*. 2013. № 2. С. 52-57.

84. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку. *Економічні науки. Облік і фінанси*. 2014.

Вип. 11 (1). Ч. 1. С. 234-240. URL : <http://nbuv.gov.ua>.

85. Спеціальний випуск: податкова звітність з ПДВ. *Вісник податкової служби України*. 2014. № 23. С. 32-37.

86. Сподарик В. Внутрішній аудит: проблеми, методика та організація. *Економічний аналіз*. 2015. №6. С. 503-505.

87. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Каравела. 2011. 624 с.

88. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта. 2013. 982 с.

89. Уллубієва К.К. Додана вартість як об'єкт бухгалтерського обліку та база обкладання ПДВ. *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 2. С. 200-203.

90. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Дніпро : НМетАУ. 2017. 92 с.

91. Ходикіна А. А., Бурковська А. В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 8. С. 1196–1199.

92. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ. *Облік і фінанси*. 2017. №4 (70). С. 67-71.

93. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті : підручник. Львів : Видавництво Львівської політехніки. 2016. 400 с.

94. Grunfest L.. Accounting management accounting in food enterprises. *Planning. Accounting. Analysis*. 2020. Vol. 19, № 1. pp. 18–38.

95. Margulis A.. Accounting and audit of finished products and its financial results from sales. *Collection of scientific papers*. 2016. Vol. 11, № 5. pp. 11–18.

96. Mark O. Classification and evaluation of finished products of bakery enterprises. *Planning. Accounting. Analysis*. URL : http://www.nauka.com/3_ANR_2011/Economics/7_78616.doc.htm.

97. Kondrak V. Accounting for production costs and production costs in market conditions. *Planning. Accounting. Analysis*. 2016. Vol. 11, № 7. pp. 12-19.

98. Lieberman L. Management of enterprise costs : textbook manual. Center for Educational Literature. 2016. Vol. 11, № 7. pp. 77-91.

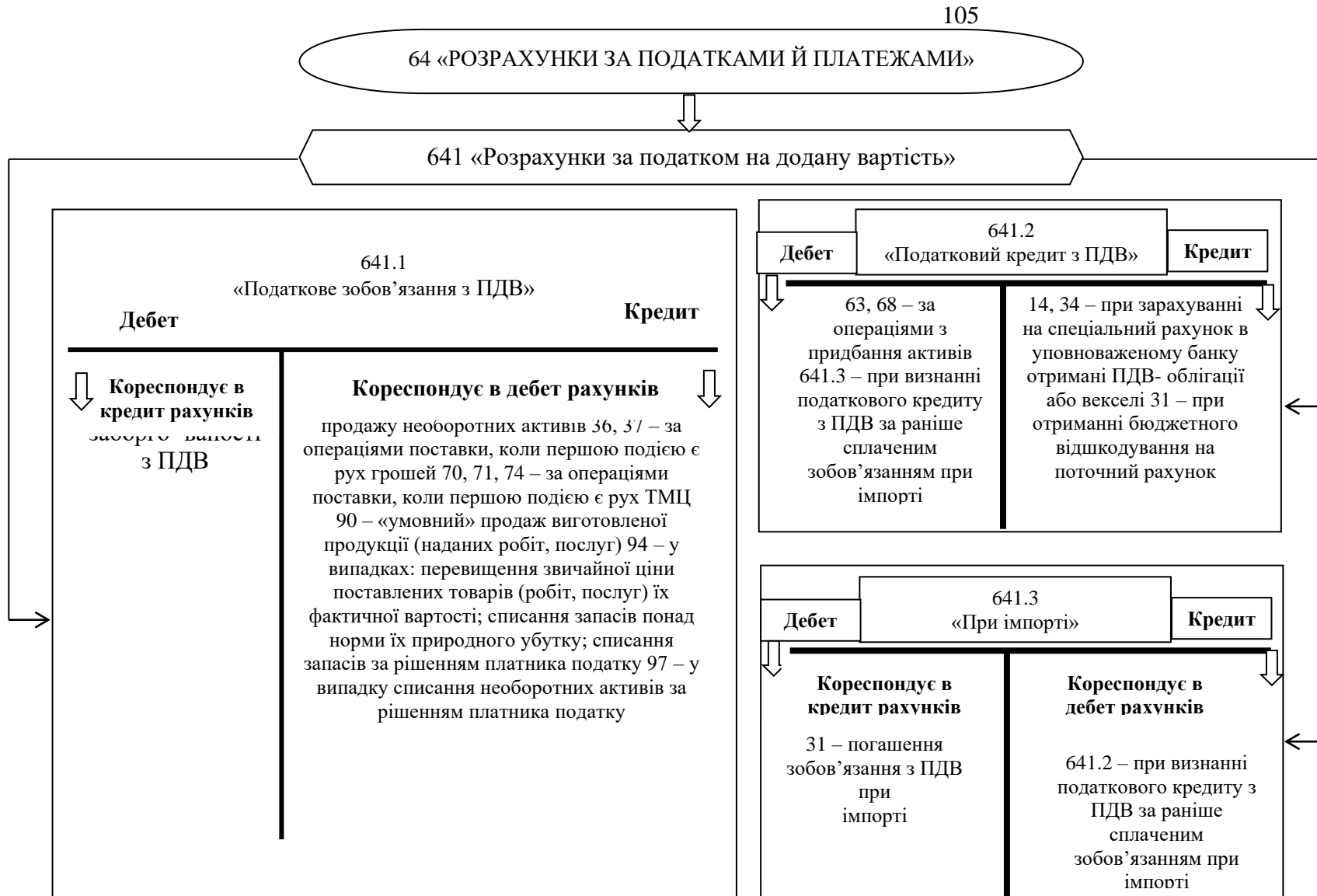


Рисунок А.1 – Схема податкового обліку на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами»

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 – Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту з ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Відображення податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до запропонованого підходу

№з/п	Зміст господарської операції	Чинний порядок		Запропонований порядок	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
МЕТОД ОБЛІКУ ЗА ПЕРШОЮ ПОДІЄЮ					
<i>Перша подія – отримання товару</i>					
1	Оприбутковано товари відпостачальника	281	631	281	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	641.2.1.2	631
3	Оплачено придбаний товар	631	311	631	311
<i>Перша подія – здійснення передоплати</i>					
4	Перераховано аванс постачальнику	371	311	371	311
5	Визнано податковий кредит з ПДВ	641	644	641.2.1.1	631
6	Оприбутковано товари	281	631	281	631
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	641.2.1.2	641.2.1.1
8	Зарахування раніше перерахованого авансу в рахунок погашення заборгованості за придбаний товар	631	371	631	371
<i>Повернення приданих товарів постачальнику</i>					
9	Відображено повернення товарів(СТОРНО)	281	631	281	631
10	Відкоригований податковий кредит з ПДВ (СТОРНО)	641	631	641.2.1.2	631
<i>Отримання в оренду активу</i>					
11	Акцептовано платіж за отриманий в оренду актив	91	685	91	685
12	Визнано податковий кредит з ПДВ	641	685	641.2.1.2	685
<i>Імпорт товарів</i>					
13	Сплачено мито за товар при перетині кордону	642	311	642	311
14	Сплачено митний збір за товар при перетині кордону	685	311	685	311
15	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	644	641	X	X
16	Сплачено ПДВ за товар при перетині кордону	641	311	641.3	311
17	Оприбутковано товари від іноземного постачальника	28	632	28	632
18	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	641.2.1.2	641.3
19	Включено раніше сплачене мито до первісної вартості товарів	28	642	28	642
20	Включено раніше сплачений митний збір до первісної вартості товарів	28	685	28	685
КАСОВИЙ МЕТОД ОБЛІКУ					
<i>Перша подія – отримання послуги</i>					
21	Отримано послугу від постачальника	91	631	91	631
22	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	641.2.2.2	631
23	Оплачено придбаний товар	631	311	631	311
24	Визнано податковий кредит з ПДВ	641	644	641.2.2.1	641.2.2.2

ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Бухгалтерський облік податкового зобов'язання з ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»

Відображення податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до запропонованого підходу

№з/п	Зміст господарської операції	Чинний порядок		Запропонований порядок	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
МЕТОД ОБЛІКУ ЗА ПЕРШОЮ ПОДІЄЮ					
<i>Перша подія – поставка товару</i>					
1	Відвантажено товари покупцю	361	702	361	702
2	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	702	641.1.1.2
3	Оплачено покупцем відвантажені товари	311	361	311	361
4	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	902	281
<i>Перша подія – отримання передоплати від покупця</i>					
5	Отримано аванс від покупця за товари	311	681	311	681
6	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	361	641.1.1.1
7	Відвантажено товари покупцю	361	702	361	702
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	643	702	641.1.1.2
				641.1.1.1	361
9	Зараховано попередню оплату в рахунок погашення зобов'язань за товар	681	361	681	361
10	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	902	281
<i>Перевищення звичайної ціни фактичної вартості поставки товарів</i>					
11	Відвантажено товари покупцю (за фактичною вартістю)	361	702	361	702
12	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ (за фактичною вартістю товарів)	702	641	702	641.1.1.2
13	Визнано податкові зобов'язання з ПДВ (на суму перевищення звичайної ціни над фактичною вартістю)	643	641	949	641.1.1.2
14	Оплачено покупцем відвантажені товари	311	361	311	361
15	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	902	281
16	Списано податкові зобов'язання з ПДВ, нарахованого на суму перевищення звичайної ціни над фактичною вартістю	949	643	X	X
<i>Нестача товарів, виявлених в ході інвентаризації, понад норми природного убутку</i>					
17	Списано зіпсовані товари понад норми природного убутку	947	281	947	281
18	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ (на вартість товарів понад нормами природного убутку)	947	641	947	641.1.1.2
19	Списано на фінансових результат вартість втрачених товарів	791	947	791	947
<i>Повернення реалізованих раніше активів</i>					
20	Повернуто товари покупцем	704	361	704	361

Продовження таблиці В.1

№з/п	Зміст господарської операції	Чинний порядок		Запропонований порядок	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
21	Відкориговане податкове зобов'язання з ПДВ (СТОРНО)	704	641	704	641.1.1.2
22	Відкоригована собівартість товару (СТОРНО)	902	281	902	281
<i>Безоплатна передача оборотних активів</i>					
23	Безоплатно передано товари	949	281	949	281
24	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ (за звичайними цінами переданих товарів)	949	641	949	641.1.1.2
<i>Безоплатна передача необоротних активів</i>					
25	Списано залишкову вартість безоплатно переданого обладнання	977	104	977	104
26	Списано знос безоплатно переданого обладнання	131	104	131	104
27	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ (за звичайними цінами переданого обладнання)	977	641	977	641.1.1.2
<i>Переведення основних виробничих засобів до складу невиробничих</i>					
28	Визнано податкові зобов'язання з ПДВ (за балансовою вартістю транспортного засобу)	105	641	105	641.1.1.2
<i>КАСОВИЙ МЕТОД ОБЛІКУ</i>					
<i>Перша подія – надання послуги</i>					
29	Надано послуги покупцю	361	703	361	703
30	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ	703	643	703	641.1.2.2
31	Оплачено покупцем відвантажені товари	311	361	311	361
32	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	641.1.2.2	641.1.2.1
33	Списано собівартість реалізованих товарів	903	23	903	23

ДОДАТОК Д

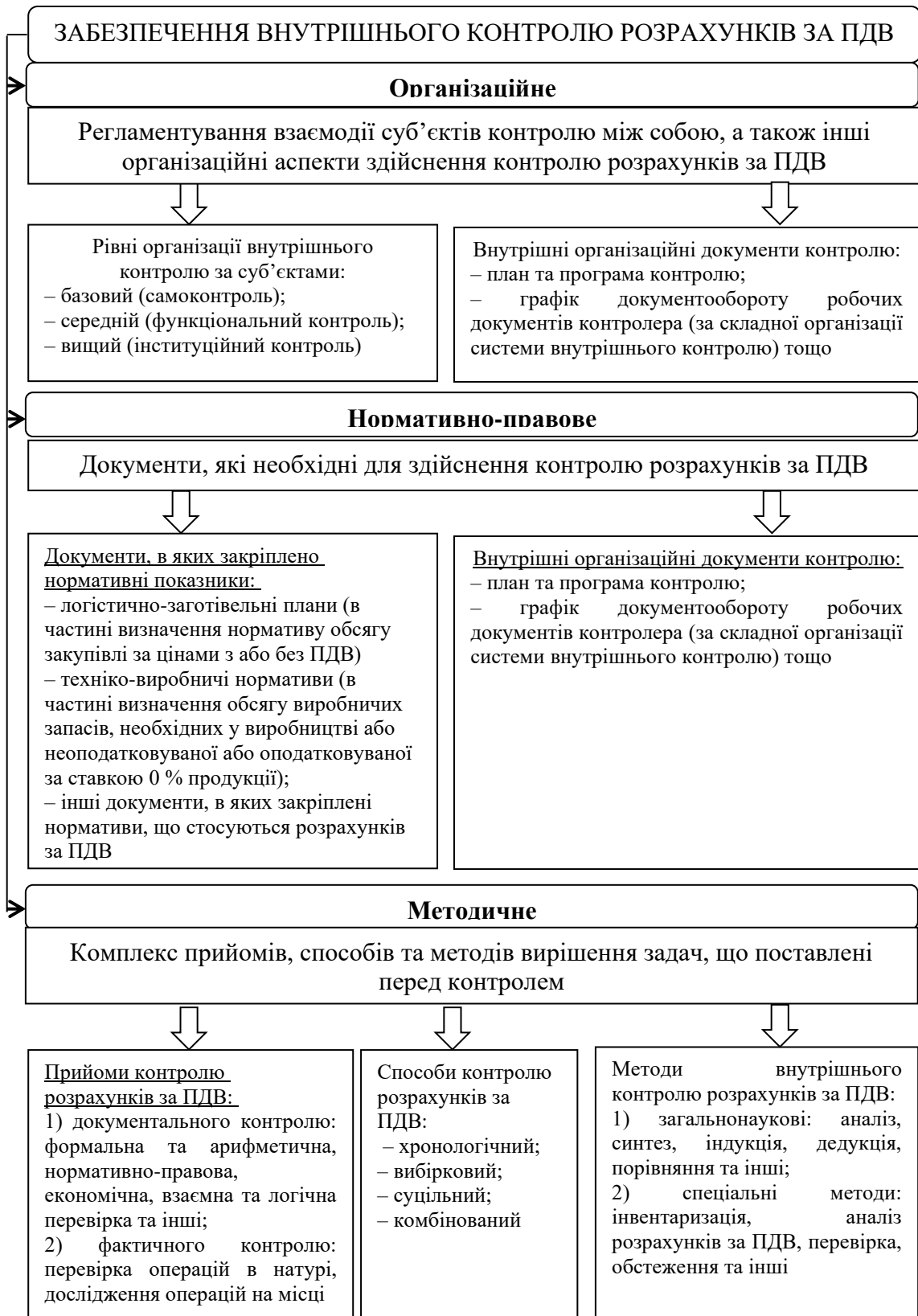


Рисунок Д.1– Характеристика видів забезпечень системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ

Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до спати сум ПДВ								
Період	Гранична дата погашення заборгованості з ПДВ	Заявлена в Декларації з ПДВ сума податкового зобов'язання, що підлягає сплаті грн. Залишок коштів на особистому	Дата фактичного перерахування коштів	№ платіжного доручення	Сума, грн.	Кількість днів прострочення	Сума очікуваних штрафних санкцій, грн.	Причини несвоечасності перерахування коштів
			Залишок коштів на особистому рахунку платника податків на початок звітного періоду:					
Узгоджена сума податкового зобов'язання за період, грн.			Всього перераховано за період:					
X		X	Залишок коштів на особистому рахунку платника податків на кінець звітного періоду:					

ДОДАТОК Е

Рисунок Е.1 – Запропонована Відомість контролю своєчасності перерахування ТОВ «ВІСКО ПЛЮС» належних до спати сум ПДВ

ДОДАТОК Ж

_____ (найменування підприємства)	ЗАТВЕРДЖЕНО “ _____ ” _____ 20__р.
Код ЄДРПОУ _____	Додаток до висновку внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ № _____ від « _____ » _____ 20__р.
Опис виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ № _____ від « _____ » _____ 20__р.	
Зміст порушення: _____	
Операція та документи, в яких виявлено порушення: _____	
Відповідальні за складання документів, в яких виявлено порушення: _____	
Яку норму порушено: _____	
Наслідки порушення: _____	
Пропозиції з виправлення виявленого порушення: _____	
Опис склад: _____ / _____ / (підпис) (Прізвище, ініціали)	

Рисунок Ж.1 – Запропонована форма опису виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «ВІСКО ПЛЮС»