

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-контрольне забезпечення організації розрахунків
ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0710-0а
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

С. А. Тараканов

Керівник: _____ к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент: _____ к.н.держ.упр., доцент Гончарова В.Г.

Запоріжжя – 2021

**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:

Зав.кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« _____ » _____ 2021 року

**З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТА**

Тараканову Сергію Андрійовичу

1. Тема роботи: Обліково-контрольне забезпечення організації розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість керівник роботи Скорнякова Ю.Б., к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 30 червня 2021 р. № 966-с.
2. Строк подання студентом роботи: 30 листопада 2021 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути проблематику соціально-економічної сутності, функцій та класифікації податків, систематизувати теоретико-нормативні основи організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, дослідити наявну систему відображення в обліку та здійснення внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість та розробити пропозиції щодо підвищення якісного рівня обліково-контрольного забезпечення розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 14 рис., 15 табл. і 2 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	05.07.2021	05.07.2021
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	12.09.2021	12.09.2021
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	03.10.2021	03.10.2021

7. Дата видачі завдання: 05 липня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	05.07.2021 р. – 30.07.2021 р.	виконано
2.	Написання вступу	01.08.2021 р. – 08.08.2021 р.	виконано
3.	Виконання першого розділу	09.08.2021 р. – 12.09.2021 р.	виконано
4.	Виконання другого розділу	13.09.2021 р. – 01.10.2021 р.	виконано
5.	Виконання третього розділу	02.10.2021 р. – 16.10.2021 р.	виконано
6.	Написання висновків	17.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	01.11.2021 р. – 29.11.2021 р.	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	30.11.2021 р.	виконано

Студент _____
(підпис)

С.А. Тараканов

Керівник роботи _____
(підпис)

Ю.Б. Скорнякова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 127 с., 3 розділи, 14 рис., 15 табл., 2 додатки, 75 джерел.

ПОДАТКИ, ОПОДАТКУВАННЯ, ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ, ПОДАТКОВА НАКЛАДНА, ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ, ІДЕНТИФІКАЦІЯ, АДМІНІСТРУВАННЯ, ОБЛІК, ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ, ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліково-контрольного забезпечення організації розрахунків підприємств з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість шляхом систематизації основних процедур такого контролю на етапах переднього, поточного та наступного контролю;

– методичне забезпечення організації роботи із контрагентами – платниками ПДВ за рахунок обґрунтованого порядку оцінки фінансових втрат платника у випадках порушення постачальниками визначених податковим законодавством термінів реєстрації податкових накладних.

За підсумками проведеного дослідження розроблені пропозиції щодо впровадження в облікову практику ТОВ «Заводське» аналітичного обліку на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» з метою виконання на підставі даних такого обліку процедур внутрішнього контролю визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту за отриманими та виданими авансами, що в цілому дозволить підвищити якісний рівень обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Обґрунтована також доцільність зазначення в договорах поставки продукції, що укладаються ТОВ «Заводське» із покупцями, обов'язку покупця оперативно інформувати постачальника щодо набуття статусу платника ПДВ.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліково-аналітичного забезпечення організації розрахунків підприємств з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліково-аналітичного забезпечення організації розрахунків підприємств з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків.

SUMMARY

Qualifying work contains 127 pp., 3 sections, 14 fig., 15 tab., 2 annex, 75 references.

TAXES, TAXATION, VALUE ADDED TAX, TAX LIABILITIES, TAX CREDIT, TAX INVOICE, TAX REPORTING, IDENTIFICATION, ADMINISTRATION, ACCOUNTING, INTERNAL CONTROL, TAX CONTROL

The object of study is accounting and control process of the calculations of LLC «Zavodske» with the budget for value added tax.

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve the organization accounting and control of the calculations of LLC «Zavodske» with the budget for value added tax in order to increase the discipline of such calculations.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving of accounting and control support for the organization of settlements of enterprises with the budget for value added tax in order to improve the discipline of such calculations. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– methodological support of internal control of calculations with the budget for value added tax by systematizing the main procedures of such control at the

stages of previous, current and subsequent control;

– methodological support for the organization of work with counterparties - VAT payers due to a reasonable procedure for assessing the financial losses of the payer in cases of violation by suppliers of the deadlines set by tax law for registration of tax invoices.

According to the results of the study, proposals were developed to introduce analytical accounting in the accounting practice of LLC «Zavodske» on sub-accounts 643 «Tax liabilities» and 644 «Tax credit» in order to perform on the basis of such accounting internal control procedures for recognition of tax liabilities and tax credit for received and issued advances, which in general will increase the quality of accounting and internal control of settlements with the budget for value added tax. The expediency of specifying in the contracts of supply of products concluded by LLC «Zavodske» with buyers the obligation of the buyer to promptly inform the supplier about the acquisition of the status of VAT payer is also substantiated.

The application of proposed recommendations in practice will improve the quality of accounting and analytical support for the organization of settlements of enterprises with the budget for value added tax in order to increase the discipline of such calculations. The results of research are aimed at improving the quality of accounting and analytical support for the organization of settlements of enterprises with the budget for value added tax in order to improve the discipline of such calculations.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

ВСТУП..... 10

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Соціально-економічна сутність, функції та класифікація податків .. 15

1.2 Нормативні основи стягування податку на додану вартість в Україні 28

1.3 Особливості відображення в обліку розрахунків за податком на додану вартість..... 43

РОЗДІЛ 2 ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ» З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 53

2.2 Відображення в фінансовому обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість..... 61

2.3 Податковий облік та звітність за податком на додану вартість..... 74

РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ» З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1 Формування системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком додану вартість 85

3.2 Сутність та порядок проведення податкового контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість..... 99

3.3 Вдосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків з

бюджетом за податком на додану вартість	107
ВИСНОВКИ.....	113
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	118
ДОДАТОК А Відомість аналітичного обліку за синтетичним субрахунком 643 «Податкові зобов'язання».....	126
ДОДАТОК Б Відомість аналітичного обліку за синтетичним субрахунком 644 «Податковий кредит».....	127

ВСТУП

Податок на додану вартість є одним із основних податків, що забезпечують податкові надходження до державного бюджету України та формують таким чином вітчизняну фіскальну систему. Переважна більшість активно функціонуючих підприємств та певна частина фізичних осіб – підприємців є платниками податку на додану вартість, адже відповідно до норм чинного податкового законодавства підлягають обов'язковій реєстрації платниками зазначеного податку. Для таких господарюючих суб'єктів якісна організація роботи щодо виконання обов'язків платника податку на додану вартість є надзвичайно важливою складовою управління.

Чинне вітчизняне податкове законодавство передбачає достатньо складний порядок адміністрування податку на додану вартість, в тому числі в частині електронного обороту податкових накладних, спеціального механізму сплати податку до бюджету, а також в частині формування та представлення у податковій звітності інформації щодо визначення суми податку до сплати, що й актуалізує питання якісної організації системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Таким чином, стратегічною метою є формування такої обліково-контрольної системи платника в частині розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, яка, з одного боку, унеможливить випадки формування зайвих сум до сплати, які не передбачені чинним податковим законодавством, а, з іншого боку, забезпечить повний та своєчасний розрахунок з бюджетом за податком, що в свою чергу має унеможливити випадки застосування до платника штрафних санкцій. Досягнення зазначеної мети на практиці і обґрунтовує актуальність досліджень щодо нормативного регулювання, адміністрування, відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, а також формування дієвої

системи внутрішнього контролю таких розрахунків.

Питанням нормативного регулювання, адміністрування, відображення в обліку та податковій звітності, а також контролю (аудиту) розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість присвячені дослідження багатьох науковців, таких, як В.З. Білінський, М.П. Войнаренко, Н.С. Залуцька, Б.А. Карпінський, С.І. Ковач, М.М. Коцупатрий, Н.М. Малюга, В.В. Мельник, Л.В. Нападовська, Г.В. Пухальська, Т.Ю. Редзюк, С.Я. Салига, І.І. Сахарцева, Л.М. Чернелевський та багатьох інших. В той же час проблематика адміністрування, відображення в обліку та звітності, а також організації та методики внутрішнього контролю розрахунків за податком на додану вартість є достатньо багатогранною, а управлінська практика платників даного податку постійно актуалізує нові запитання та завдання. Це й обґрунтовує доцільність подальших наукових досліджень питань обліково-контрольного забезпечення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, адже така проблематика залишається остаточно не вирішеною, потребує уточнень, розвитку та систематизації.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути проблематику ідентифікації соціально-економічної сутності, функцій та класифікації податків;
- систематизувати та проаналізувати теоретико-нормативні аспекти організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- дослідити наявну систему облікового забезпечення розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість та розробити пропозиції щодо її вдосконалення;
- проаналізувати практику внутрішнього та податкового контролю

розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;

– обґрунтувати пропозиції щодо підвищення якісного рівня системи внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків.

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів організації обліку та контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики ідентифікації соціально-економічної сутності, функцій та класифікації податків), діалектичний метод (при дослідженні теоретико-нормативних основ організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної системи обліково-контрольного забезпечення розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість та розробці пропозиції щодо її вдосконалення), метод синтезу (в процесі систематизації процедур внутрішнього контролю розрахунків підприємства з бюджетом за податком на додану вартість), метод моделювання (при розробці методики оцінки фінансових втрат платника у випадках несвоєчасної реєстрації контрагентами податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліково-контрольного забезпечення організації розрахунків підприємств з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення

дисципліни таких розрахунків.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– обґрунтована доцільність зміни чинного податкового законодавства в частині визначення обсягів постачання, що передбачають обов'язкову реєстрацію платником податку на додану вартість з 1 млн. грн. до суми, еквівалентної 820 мінімальним заробітнім платам на 1 січня відповідного податкового (звітного) року, що дозволить відновити втрачені в наслідок інфляції права окремих суб'єктів господарювання здійснювати діяльність без набуття статусу платника ПДВ відповідно до принципу соціальної справедливості, на якому у тому числі ґрунтується податкове законодавство України;

– запропоновані доповнення у норми договорів поставки продукції, що укладаються ТОВ «Заводське» із покупцями, шляхом внесення норми щодо обов'язку покупця оперативно інформувати постачальника про набуття статусу платника ПДВ, а також щодо відповідальності покупця у разі, якщо невиконання такого обов'язку призвело до необхідності корегування податкових накладних;

– розроблені пропозиції впровадження в облікову практику ТОВ «Заводське» аналітичного обліку на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» з метою виконання на підставі даних такого обліку процедур внутрішнього контролю визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту за отриманими та виданими авансами, що в цілому дозволить підвищити якісний рівень обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість шляхом систематизації основних процедур такого контролю на етапах переднього, поточного та наступного контролю;

– методичне забезпечення організації роботи із контрагентами – платниками ПДВ за рахунок обґрунтованого порядку оцінки фінансових втрат платника у випадках порушення постачальниками визначених податковим законодавством термінів реєстрації податкових накладних.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань оподаткування, а також з питань організації податкового і фінансового обліку та контролю розрахунків підприємства з бюджетом за податком на додану вартість, законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування підприємств та організації податкового обліку.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліково-аналітичного забезпечення організації розрахунків підприємств з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліково-аналітичного забезпечення організації розрахунків підприємств з бюджетом за податком на додану вартість з метою підвищення дисципліни таких розрахунків.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Податок на додану вартість: нормативне регулювання, адміністрування та відображення в обліку».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання та додатків. Основний зміст викладено на 127 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ 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 на жаль 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.

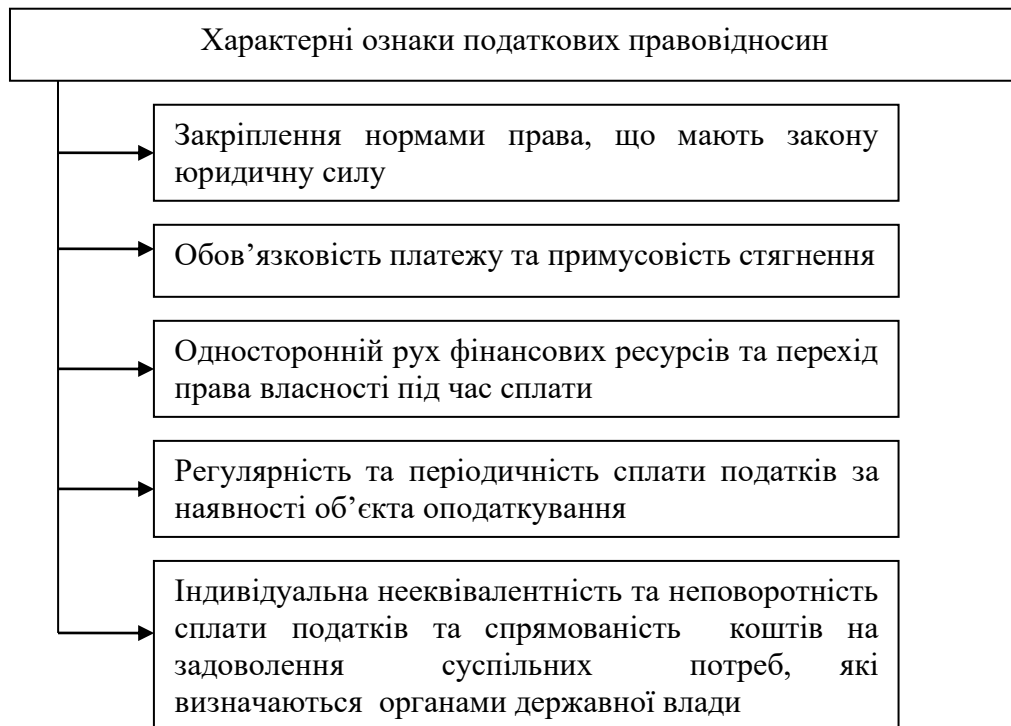


Рисунок 1.1 – Характерні ознаки податкових правовідносин

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 вказує 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 установлення, 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.

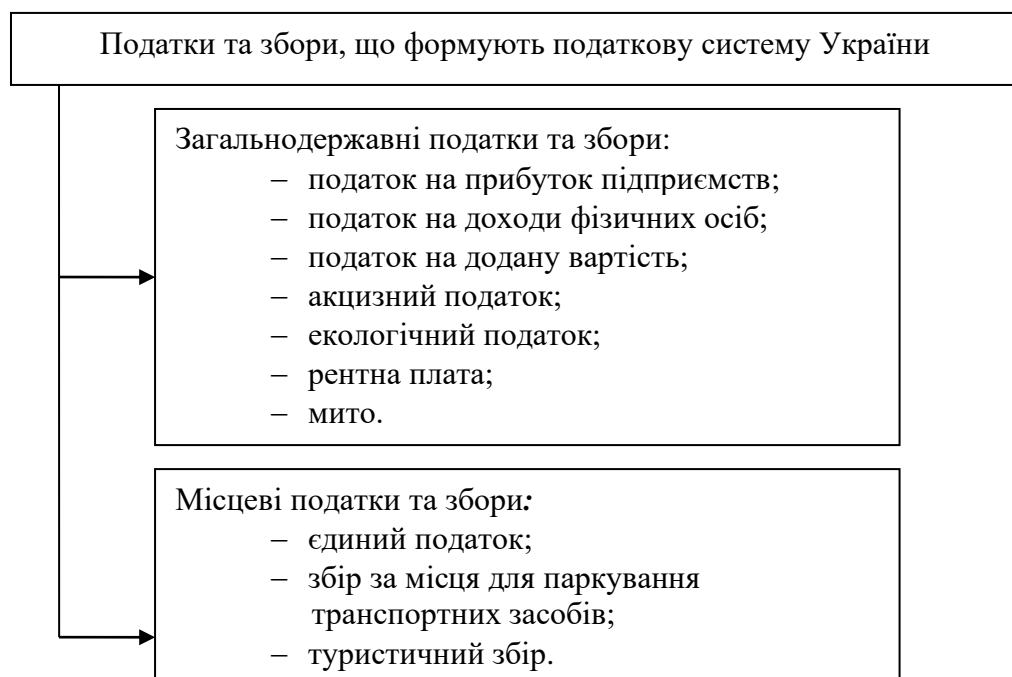


Рисунок 1.3 – Податки та збори, що формують податкову систему України

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, що врегульовано п. 141.1.191 ПКУ, 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.

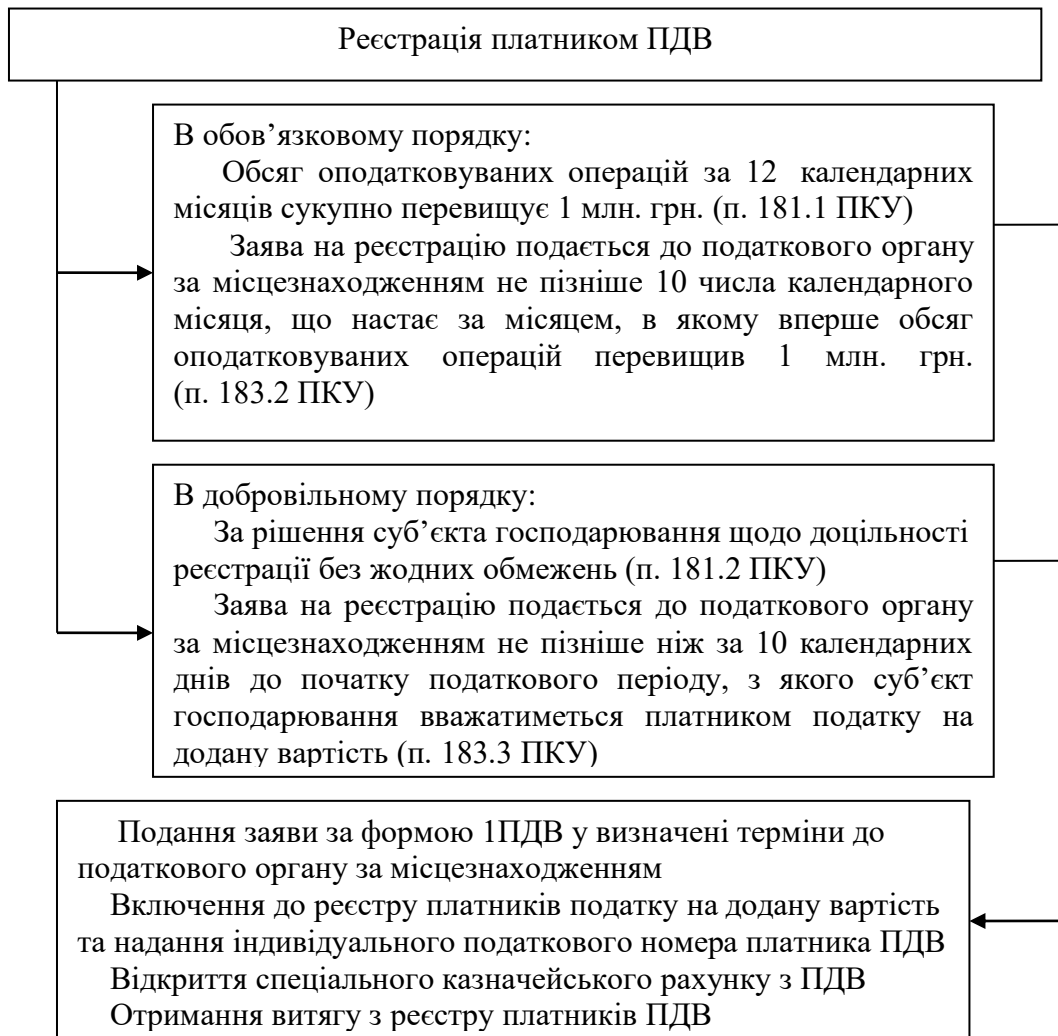


Рисунок 1.4 – Порядок набуття статусу платника ПДВ

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 (п.п. 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:

а) 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;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) введення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) 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 товарів/послуг не може бути 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:

а) 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;

б) 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.

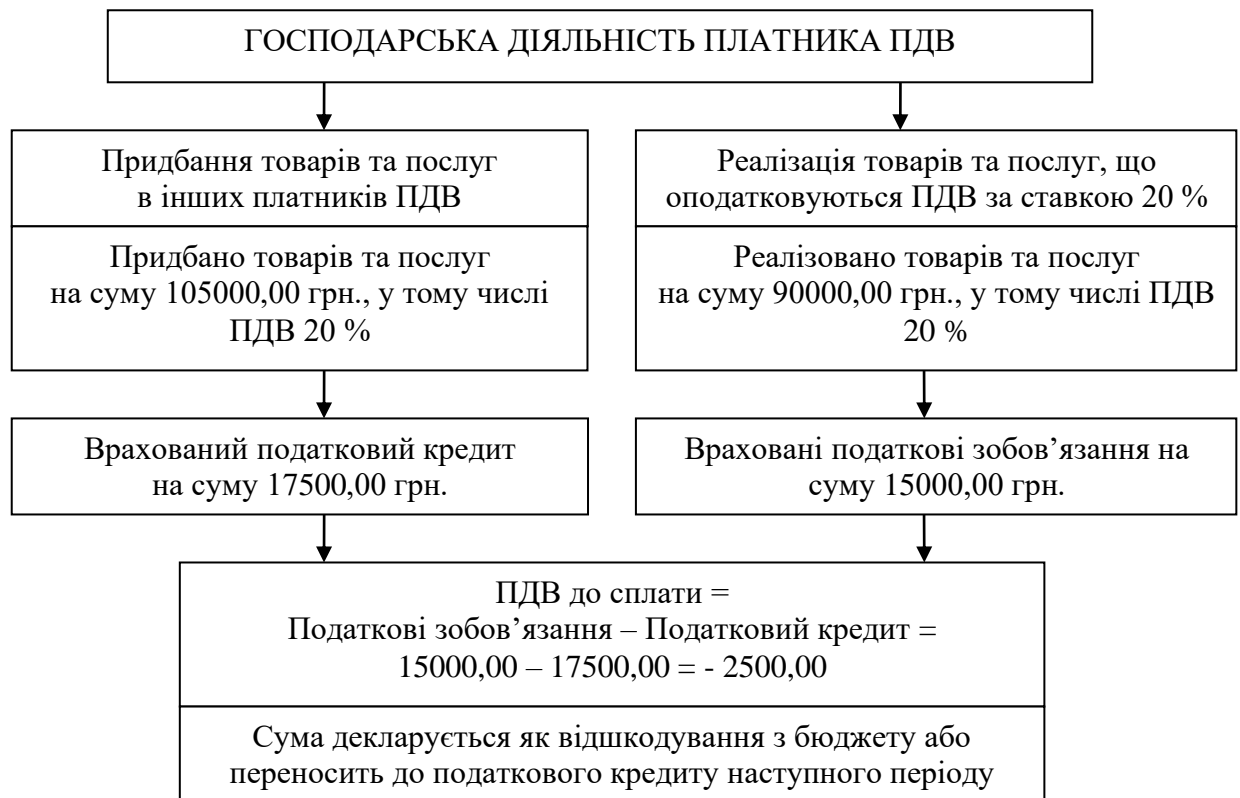


Рисунок 1.7 – Приклад розрахунку податку на додану вартість із від'ємним значення до сплати

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.

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'язкової 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 звітного 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

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, 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 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
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

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.

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

Продовження таблиці 1.7

1	2	3	
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

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. Для реалізації зазначеної схеми обліку на субрахунок 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

Продовження таблиці 1.8

1	2	3	4
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

На відміну від розмежування сум ПДВ за податковим кредитом представлено 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 «Заводське».

РОЗДІЛ 2

ОБЛКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ» З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Заводське» було засновано учасниками та кінцевими бенефіціарами – громадянами України у 2003 році.

Основним видом діяльності підприємства є виробництво різноманітних виробів з пластмаси. 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 «Заводське», в загальних обсягах виробництва суттєво скоротилась, адже підприємство поступово переорієнтовується на виробництво продукції багаторазового використання із пластику.

ТОВ «Заводське» 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 «Заводське» користується попитом, а підприємство має замовлення, незважаючи на кризові умови роботи бізнесу в останні роки.

Починаючи з 2019 року ТОВ «Заводське» 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. У 2021 році підприємство почало реалізовувати такі пластикові комплектуючі на експорт за замовленнями підприємств із Республіки Білорусь.

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 «Заводське», у тому числі обсяги виробництва та реалізації продукції, розмір чистого прибутку та показники рентабельності.

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

Показник	2019 рік	2020 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
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
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

За розрахованими показниками, що представлені в таблиці 2.1., можуть

бути сформовані суперечливі висновки щодо динаміки діяльності ТОВ «Заводське», 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 «Заводське» продукує прибуток, що є надзвичайно важливим у проаналізований кризовий для вітчизняної економіки та виробничих підприємств період.

Середньооблікова чисельність працівників ТОВ «Заводське» 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 «Заводське» 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 «Заводське», таким чином незважаючи на орендні відносини забезпечується стале використання даними виробничими та складськими приміщеннями вже багатьох років.

Розрахункові операції ТОВ «Заводське» 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 використовуються 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 «Заводське» 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 «Заводське» 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 «Заводське, 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 ДПІ (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 «Заводське» у 2021 році є календарний квартал.

Найбільш суттєві стратегічні управлінські рішення щодо діяльності та

розвитку ТОВ «Заводське» 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 «Заводське» 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 «Заводське» є Наказ керівника підприємства про облікову політику підприємства, який щорічно за потреби оновлюється. Основні елементи обраної облікової політики ТОВ «Заводське» систематизовані на рисунку 2.1.

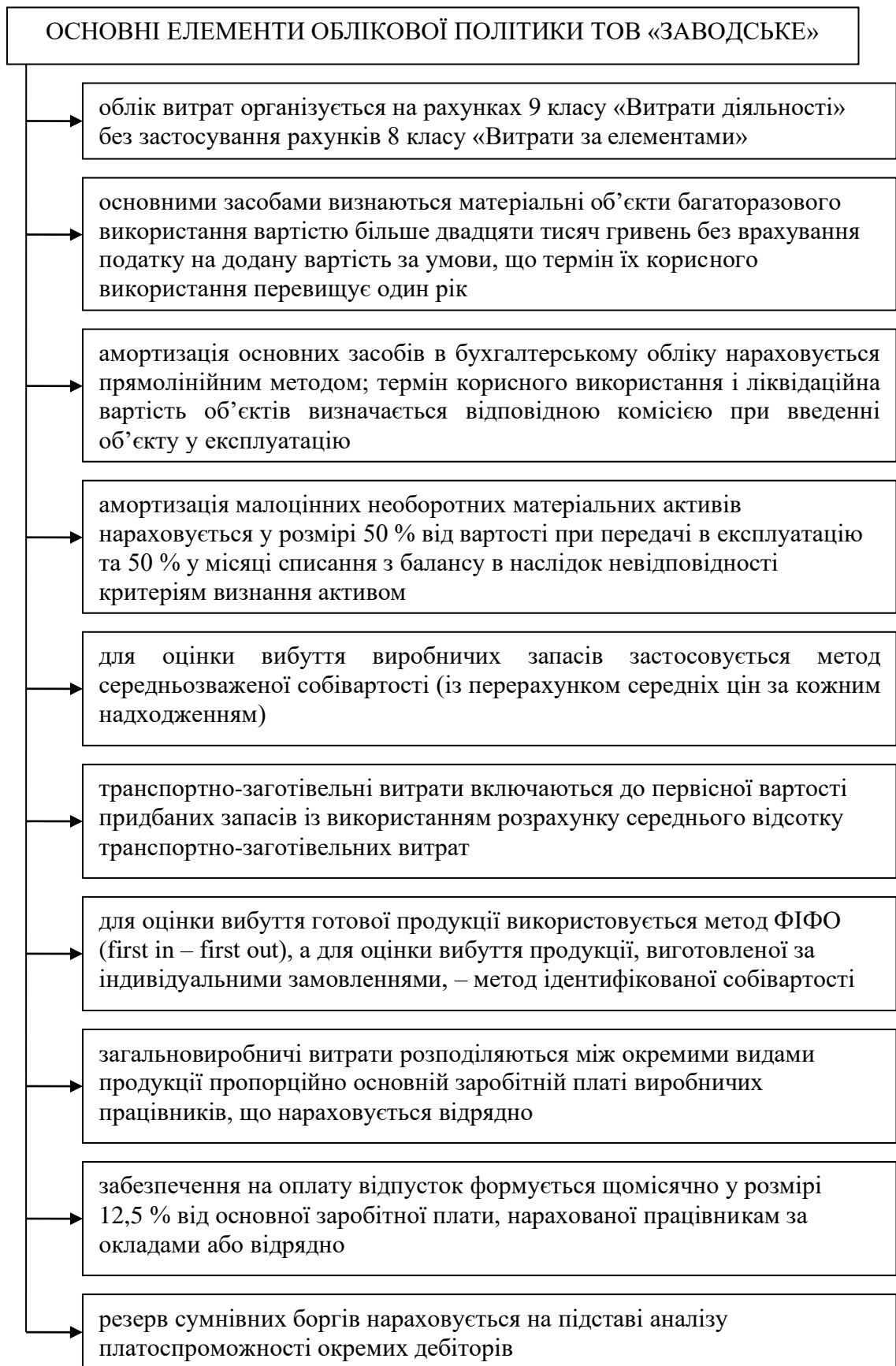


Рисунок 2.1 – Основні елементи облікової політики ТОВ «Заводське»

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.

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 «Заводське». В цілому бухгалтерський облік на даному підприємстві здійснюється оперативно на високому якісному рівні.

2.2 Відображення в фінансовому обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Для відображення в синтетичному обліку розрахунків з бюджетом за податками Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», який «призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету» [39]. За кредитом зазначеного субрахунку «відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо» [39].

Для розрахунків за податками до синтетичного рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» Планом рахунків передбачений субрахунок 641 «Розрахунки за податками», на якому «ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки» [39].

Враховуючи, що будь-яке підприємство є платником та відповідно здійснює розрахунки з бюджетом за кількома податками, на синтетичному субрахунку 641 «Розрахунки за податками» додають субрахунки наступного порядку для відокремлення розрахунків за кожним з податків окремо. Відповідно в обліковій практиці ТОВ «Заводське» розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість відображаються в синтетичному обліку на субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ».

Відображення в синтетичному обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість відповідає порядку визначення даного податку до сплати як різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом податкового (звітного) місяця. Відповідно протягом місяця кожна сума врахованих податкових зобов'язань відображається за кредитом

субрахунку 6412, а також сума податкового кредиту відображається відповідно за дебетом субрахунку 6412, зменшуючи таким чином податкові зобов'язання та суму податку на додану вартість в цілому. Таким чином, за кредитом субрахунку 6412 за підсумками місяця формується сума податку на додану вартість до сплати. Якщо ж за підсумками окремого податкового (звітного) місяця формується залишок за дебетом субрахунку 6412, то за даний період податок до бюджету не сплачується, а сформована сума або декларується до відшкодування з бюджету, або переноситься до складу податкового кредиту наступного місяця, що відповідним чином вказується в Податковій декларації з податку на додану вартість.

Загальна схема відображення в синтетичному обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість представлена на рисунку 2.2.

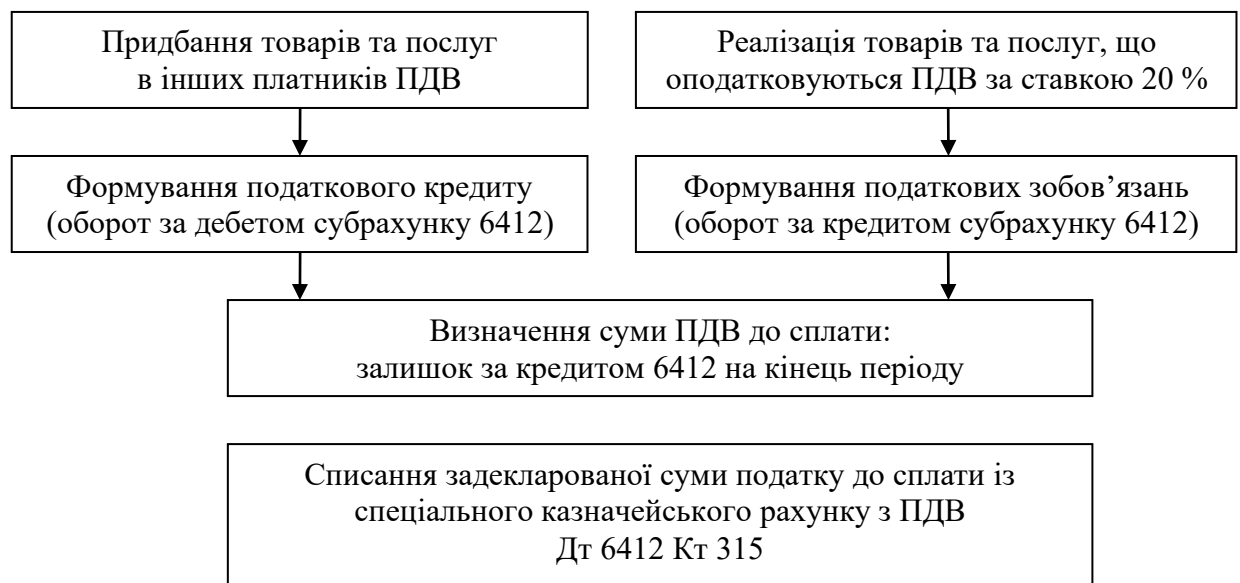


Рисунок 2.2 – Відображення в синтетичному обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

В практиці ТОВ «Заводське» податкові зобов'язання з податку на додану вартість формуються насамперед при здійсненні операцій із реалізації готової продукції покупцям, адже постачання продукції підприємства

оподатковується ПДВ за ставкою 20 %. Враховуються такі податкові зобов'язання за першою подією – або за фактом отримання попередньої оплати від покупця за продукцію, або за фактом відвантаження готової продукції в рахунок майбутньої оплати. У випадках застосування часткової попередньої оплати податкові зобов'язання враховуються відповідними частинами. Варто зазначити, що із різними покупцями у різних ситуаціях ТОВ «Заводське» використовує різні умови розрахунків за продукцію.

Податкові зобов'язання з ПДВ в практиці обліку ТОВ «Заводське» визнаються за фактом відвантаження продукції за дебетом субрахунку 701 і за кредитом субрахунку 6412, а за фактом отримання попередньої оплати – за дебетом субрахунку 643 і за кредитом субрахунку 6412. Варто окремо відзначити, що в обліковій практиці ТОВ «Заводське» в частині податкових зобов'язань не здійснюється розмежування непідтверджених та зареєстрованих зобов'язань і субрахунки 6431 і 6432 не використовуються.

Субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» таким чином використовується лише у випадках врахування податкових зобов'язань за отриманими попередніми платежами, тобто «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)» [39].

Розглянемо приклади документообороту із врахування податкових зобов'язань з практики ТОВ «Заводське», а також відображення відповідних господарських операцій у синтетичному обліку.

Перший приклад передбачає реалізацію готової продукції покупцю – платнику податку на додану вартість на умовах часткової попередньої оплати.

Так, 10.09.2020. ТОВ «Заводське» на підставі виписаного рахунку отримало попередню оплату за готову продукцію за індивідуальним замовленням від покупця ТОВ ЗНА «Лідер Електрик» у сумі 36600,00 грн., у

тому числі ПДВ 20 %. За фактом отримання попередньої оплати ТОВ «Заводське» були визнані податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 6100,00 грн. і відповідно складена податкова накладна № 774 від 10.09.2021. Відповідна податкова накладна підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 30 вересня 2020 року, що й було здійснено ТОВ «Заводське».

24.09.2020. покупцю ТОВ ЗНА «Лідер Електрик» на підставі видаткової накладної № 684 була відвантажена готова продукція на загальну суму 91560,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Продукція відвантажена в рахунок часткової попередньої оплати, отриманої від покупця 10.09.2020. Враховуючи, що частина продукції була відвантажена понад суму отриманої попередньої оплати, були визнані податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 9160,00 грн. і відповідно складена податкова накладна № 793 від 24.09.2020. Відповідна податкова накладна підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 15 жовтня 2020 року, що й було здійснено працівниками бухгалтерії ТОВ «Заводське».

29.09.2020. на поточний рахунок від покупця були отримані кошти за продукцію, відвантажену понад попередню оплату у сумі 54960,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %.

Відображення в обліку розглянутих операцій наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Відображення в обліку ТОВ «Заводське» розрахунків з ПДВ при реалізації продукції на умовах часткової попередньої оплати

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
10.09.2020.	На поточний рахунок в банку отримана попередня оплата від покупця за готову продукцію	311	681	36600,00
10.09.2020.	Враховані податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	643	6412	6100,00
24.09.2020.	На підставі видаткової накладної врахований заборгованість покупця та дохід від реалізації готової продукції	361	701	91560,00

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
24.09.2020.	Відображена сума ПДВ в складі доходу від реалізації готової продукції	701	643	6100,00
24.09.2020.	Враховані податкові зобов'язання з ПДВ в частині, що перевищує попередню оплату	701	6412	9160,00
24.09.2020.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26	58147,65
24.09.2020.	Відображено залік заборгованості	681	361	36600,00
29.09.2020.	На поточний рахунок отримані кошти за готову продукцію, відвантажену понад попередню оплату	311	361	54960,00
30.09.2020.	Чистий дохід від реалізації готової продукції списується на рахунок фінансових результатів	701	79	76300,00
30.09.2020.	Собівартість реалізованої готової продукції списується на рахунок фінансових результатів	79	901	58147,65

Наступний приклад передбачає часткове повернення попередньої оплати. У такому випадку постачальник – платник ПДВ має право на зменшення (коригування) податкових зобов'язань, що документально оформлюється складанням розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до відповідної податкової накладної. Варто звернути окрему увагу на те, що якщо покупець (замовник) є платником податку на додану вартість, реєстрація складеного розрахунку корегування у Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється саме покупцем (замовником). Реєстрація має бути здійснена протягом 15 календарних днів з дня отримання покупцем (замовником) від постачальника відповідного розрахунку коригування. Окрім того варто розуміти, що реєстрація розрахунку корегування до податкової накладної є можливим лише у випадку, коли відповідна податкова накладна вже зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Так, 19.10.2020. ТОВ «Заводське» на підставі виписаного рахунку отримало попередню оплату за готову продукцію від покупця ТОВ «Світлотехніка» у сумі 120750,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. За фактом отримання попередньої оплати ТОВ «Заводське» були визнані

податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 20125,00 грн. і відповідно складена податкова накладна № 1091 від 19.10.2020. Відповідна податкова накладна підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 15 листопада 2020 року, що й було здійснено працівниками ТОВ «Заводське».

10.11.2020. на підставі видаткової накладної покупцеві ТОВ «Світлотехніка» була відвантажена готова продукція на загальну суму 83460,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Враховуючи, що зазначена готова продукція була в повному обсязі оплачена попередньою оплатою, податкові зобов'язання у даному випадку не визнавались.

16.11.2020. за погодженням з покупцем ТОВ «Заводське» була повернута раніше отримана попередня оплата у сумі 37290,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. В той же день був сформований розрахунок корегування кількісних і вартісних показників № 27 від 16.11.2020. до податкової накладної № 1091 від 19.10.2020. Сума податку на додану вартість на корегування становить у документі 6215,00 грн. Розрахунок корегування був переданий покупцеві ТОВ «Світлотехніка», адже покупець протягом п'ятнадцяти календарних днів має зареєструвати його у Єдиному реєстрі податкових накладних, що й було здійснено 27 листопада 2020 року.

Відображення в обліку наведених операцій представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Відображення в обліку ТОВ «Заводське» розрахунків з ПДВ при отриманні та частковому поверненні попередньої оплати

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
19.10.2020.	На поточний рахунок в банку отримана попередня оплата від покупця за готову продукцію	311	681	120750,00
19.10.2020.	Враховані податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	643	6412	20125,00
10.11.2020.	На підставі видаткової накладної врахований заборгованість покупця та дохід від реалізації готової продукції	361	701	83460,00

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
10.11.2020.	Відображена сума ПДВ в складі доходу від реалізації готової продукції	701	643	13910,00
10.11.2020.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26	52850,40
10.11.2020.	Відображено залік заборгованості	681	361	83460,00
16.11.2020.	З поточного рахунку повернута раніше отримана від покупця попередня оплата	681	311	37290,00
16.11.2020.	Зменшені податкові зобов'язання з ПДВ у зв'язку із поверненням покупцеві попередньої оплати	643	641.2	- 6215,00
30.11.2020.	Чистий дохід від реалізації готової продукції списується на рахунок фінансових результатів	701	79	69550,00
30.11.2020.	Собівартість реалізованої готової продукції списується на рахунок фінансових результатів	79	901	52850,40

Податкові зобов'язання враховуються у господарській практиці ТОВ «Заводське», а саме за операціям із надання в оренду обладнання, в операціям щодо реалізації виробничих запасів, а також основних засобів, що раніше перебували в експлуатації.

Під час врахування податкових зобов'язань за операціями, що передбачають реалізацію основних засобів, особливу увагу варто звернути на те, що відповідно до норм п. 188.1 ПКУ «база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалась станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції» [42].

Приклад відображення в обліку ТОВ «Заводське» податкових зобов'язань за фактом реалізації об'єкта основного засобу, що перебував в експлуатації, наведений в таблиці 2.4.

Реалізація була здійснена на умовах повної попередньої оплати, відповідно податкові зобов'язання були враховані за фактом отримання на поточний рахунок попередньої оплати від покупця основного засобу. Відповідна податкова накладна була складена 14 липня 2020 року та

підлягала реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 31 липня 2020 року.

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку ТОВ «Заводське» розрахунків з ПДВ за фактом реалізації основного засобу

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
14.07.2020.	На поточний рахунок отримана попередня оплата від покупця за об'єкт основних засобів	311	681	53995,50
14.07.2020.	На фактом отримання попередньої оплати враховані податкові зобов'язання з ПДВ	643	6412	8999,25
20.07.2020.	Списаний знос, нарахований за період експлуатації основного засобу, що виводиться з експлуатації з метою продажу	131	104	51109,11
20.07.2020.	Об'єкт основних засобів за залишковою вартістю переводиться до категорії необоротних активів, утримуваних для продажу	286	104	43246,29
20.07.2020.	Врахована заборгованість покупця та дохід від реалізації необоротного активу, утриманого для продажу, за вартістю продажу	377	712	53995,50
20.07.2020.	Відображена сума ПДВ у складі доходу від реалізації	712	643	8999,25
20.07.2020.	Списана до витрат вартість необоротного активу, утриманого для продажу	943	286	43246,29
20.07.2020.	Відображено залік заборгованостей	681	377	53995,50
30.09.2020.	Чистий дохід від реалізації списаний на рахунок фінансових результатів	712	791	44996,25
30.04.2020.	Собівартість реалізованого активу списана на рахунок фінансових результатів	791	943	43246,29

Другою складовою відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є податковий кредит, суми якого зменшують податкові зобов'язання та суми податку до сплати і відповідно зменшують кредиторську заборгованість перед бюджетом за податком на додану вартість.

Податковий кредит в практиці ТОВ «Заводське», як і у практиці господарювання інших платників податку на додану вартість, формується за

фактом придбання в інших платників даного податку товарів, робіт, послуг. Формується податковий кредит за першою з подій – або за фактом отримання товарів, робіт, послуг в рахунок майбутньої оплати, або за фактом перерахування попередньої оплати за товари, роботи, послуги.

Податковий кредит відображається в синтетичному обліку за дебетом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ» у кореспонденції із кредитом субрахунків 631, 685, 372, якщо податковий кредит відображається за фактом отримання товарів, робіт, послуг від постачальників, підрядників, через підзвітних осіб, а також у кореспонденції із субрахунком 644 «Податковий кредит», якщо відображення здійснюється за фактом виконання попередньої оплати постачальникам (підрядникам).

Варто також пам'ятати, що реальне право на врахування в податковому обліку податкового кредиту платник податку на додану вартість має лише тоді, коли з Єдиного реєстру податкових накладних отримана відповідна податкова накладна, що була зареєстрована постачальником (підрядником). Податкові накладні, що були зареєстровані постачальником (підрядником) із дотримання термінів реєстрації податкових накладних (навіть якщо реєстрація здійснена у наступному місяці), враховуються до складу податкового кредиту місяця складання. Якщо ж податкова накладна була зареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних із порушенням термінів реєстрації, то вона може бути включена у податковий кредит лише місяця реєстрації.

Враховуючи, що на практиці цілком можливі ситуації коли платник ПДВ має потенційне право на податковий кредит за першою подією, але податкова накладна своєчасно від постачальника не отримана, виникає необхідність розмежування в синтетичному обліку потенційного права на податковий кредит та реального податкового кредиту, що підтверджений відповідною податковою накладною. В першому розділі даної кваліфікаційної роботи вже розглядався порядок вирішення зазначеної облікової проблеми шляхом застосування додаткових субрахунків

наступного порядку на субрахунку 644 «Податковий кредит».

Задля вирішення зазначеного проблемного питання в синтетичному обліку ТОВ «Заводське» також передбачене розмежування потенційного податкового кредиту та податкового кредиту, підтвердженого зареєстрованою податковою накладною. Відповідно у робочому плані рахунків підприємства до субрахунку 644 додано два субрахунки наступного порядку:

6441 «Податковий кредит»;

6442 «Неотримані податкові накладні».

Таким чином якщо податкова накладна від постачальника не отримана або отримана із порушенням термінів реєстрації на субрахунку 6442 за дебетом формується залишок у відповідній сумі податку на додану вартість. Далі датою отримання відповідної податкової накладної сума додається до податкового кредиту періоду отримання та переноситься до дебету субрахунку 641 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ».

Якщо податкова накладна зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних із дотриманням визначених податковим законодавством термінів, сума податку на додану вартість включається до податкового кредиту датою складання податкової накладної, навіть якщо реєстрація мала місце в наступному місяці.

Основні суми податкового кредиту формуються в господарській практиці ТОВ «Заводське» за операціями із придбання сировини та матеріалів. Здійснюється таке придбання як на умовах попередньої оплати, в тому числі часткової, так і на умовах оплати поставки із відстрочкою платежу. У таких випадках вартість придбаних сировини та матеріалів формується виходячи із вартості придбання без врахування податку на додану вартість, а сума податку на додану вартість як податковий кредит відображається за дебетом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ».

Розглянемо приклад документообороту із врахування податкового

кредиту з практики ТОВ «Заводське», а також відображення відповідних господарських операцій у синтетичному обліку.

05.06.2020. з поточного рахунку ТОВ «Заводське» була перерахована попередня оплата постачальнику ПрАТ «Хімпродукт» за синтетичні барвники для пластмаси у сумі 45690,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Постачальник, отримавши попередню оплату, врахував податкові зобов'язання з податку на додану вартість у сумі 7615,00 грн. і сформував податкову накладну № 671 від 05.06.2020. Така податкова накладна підлягала реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 30 червня 2020 року. ПрАТ «Хімпродукт» здійснив реєстрацію даної податкової накладної 24 червня 2020 року, тобто із дотримання відповідних термінів. ТОВ «Заводське» отримало дану податкову накладну, після чого вона була включена до податкового кредиту червня 2020 року.

18.06.2020. від постачальника ПрАТ «Хімпродукт» у рахунок перерахованої попередньої оплати були отримані матеріали на загальну суму 72750,90 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Враховуючи, що частина отриманих матеріалів була відвантажена понад попередню оплату, у постачальника формуються податкові зобов'язання, а у покупця – право на податковий кредит. Постачальником ПрАТ «Хімпродукт» була складена податкова накладна № 699 від 18.06.2020. із сумою ПДВ 4510,15 грн. Така податкова накладна підлягала реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 15 липня. ПрАТ «Хімпродукт» здійснило реєстрацію даної податкової накладної 3 липня 2020 року, тобто із дотримання відповідних термінів. ТОВ «Заводське» отримало дану податкову накладну, після чого вона була включена до податкового кредиту червня 2020 року, незважаючи на те, що вона була реєстрована лише у липні.

06.07.2020. з поточного рахунку ТОВ «Заводське» було перераховано постачальнику за матеріали, отримані понад попередню оплату, 27060,90 грн., у тому числі ПДВ 20 %.

Відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ при здійсненні

наведених операцій представлено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Відображення в обліку ТОВ «Заводське» розрахунків з ПДВ при придбанні матеріалів у рахунок часткової попередньої оплати

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
05.06.2020.	З поточного рахунку перерахована попередня оплата постачальнику за матеріали	371	311	45690,00
05.06.2020.	Відображена сума ПДВ в складі виконаної постачальнику попередньої оплати	6442	6441	7615,00
05.06.2020.	Врахований податковий кредит за фактом перерахування попередньої оплати (на підставі отриманої зареєстрованої постачальником у ЄРПН податкової накладної)	6412	6442	7615,00
18.06.2020.	Оприбутковані від постачальника матеріали у рахунок часткової попередньої оплати:			
	- на суму без ПДВ	201	631	60625,75
	- на суму ПДВ в частині попередньої оплати	6441	631	7615,00
	- на суму ПДВ в частині понад попередню оплату	6442	631	4510,15
18.06.2020.	Врахований податковий кредит у сумі понад попередню оплату (на підставі отриманої зареєстрованої постачальником у ЄРПН податкової накладної)	6412	6442	4510,15
18.06.2020.	Відображено залік заборгованості	631	371	45690,00
06.07.2020.	З поточного рахунку перераховано постачальнику за матеріали, отримані понад попередню оплату	631	311	27060,90

Податкові зобов'язання в господарській практиці ТОВ «Заводське» також формуються за фактом придбання робіт та послуг у підрядників – платників податку на додану вартість (в таких випадках до витрат долучають суми без врахування податку на додану вартість), за фактом придбання активів, що у майбутньому належатимуть до необоротних (основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів), а також у випадках придбання товарно-матеріальних цінностей через підзвітних осіб. Останні

випадки можуть характеризуватися тим, що податковий кредит за такими операціями буде підтверджений не електронною податковою накладною, а паперовим документом – фіскальним чеком, транспортним квитком або рахунком готелю.

Розглянемо приклад відображення податкового кредиту в випадку закупівлі товарно-матеріальних цінностей через підзвітну особу.

02.12.2020. з каси підприємства працівниці був виданий аванс в сумі 220,00 грн. на придбання миючих засобів. 03.12.2020. працівниця надала до бухгалтерії звіт про використання виданих коштів на придбання миючих засобів на суму 205,50 грн., до якого доданий фіскальний касовий чек магазину із зазначенням суми ПДВ – 34,25 грн. Придбані миючі засоби здані до складу та оприбутковані. В той же день працівниця здала до каси невикористану підзвітну суму 14,50 грн.

Відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ при здійсненні наведених операцій представлено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення в обліку ТОВ «Заводське» розрахунків з ПДВ у випадках придбання матеріалів через підзвітних осіб

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
02.12.2020.	З каси підприємства виданий аванс підзвітній особі на придбання матеріалів	372	301	220,00
03.12.2020.	Оприбутковані придбані підзвітною особою матеріали:			
	- на суму без ПДВ	209	372	171,25
	- на суму ПДВ	6442	372	34,25
03.12.2020.	Врахований податковий кредит на підставі фіскального чеку платника податку на додану вартість	6412	6442	34,25
03.12.2020.	До каси підприємства здана підзвітною особою невикористана підзвітна сума	301	372	14,50

Сплата податку на додану вартість до бюджету здійснюється фактично в два етапи. Спочатку платник податку перераховує кошти з поточного рахунку на індивідуальний спеціальний казначейський рахунок з ПДВ, що в

обліку відображається бухгалтерською проводкою:

Дт 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Далі факт списання із спеціального казначейського рахунку з ПДВ коштів у сумі податку до сплати, задекларованої у Податковій декларації з ПДВ за відповідний період, відображається в обліку бухгалтерською проводкою:

Дт 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ»

Кт 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Облікова робота щодо організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість не обмежується відображення таких розрахунків у синтетичному обліку, адже кожен платник даного податку здійснює систематизацію податкових накладних, а також формує та подає у встановлені терміни податкову звітність з податку на додану вартість.

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 накладі, 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:

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата складання податкової накладної;
- в) 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;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);

д) 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;

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

є) ціна постачання без врахування податку;

ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;

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

і) 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;

й) 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 2.3.

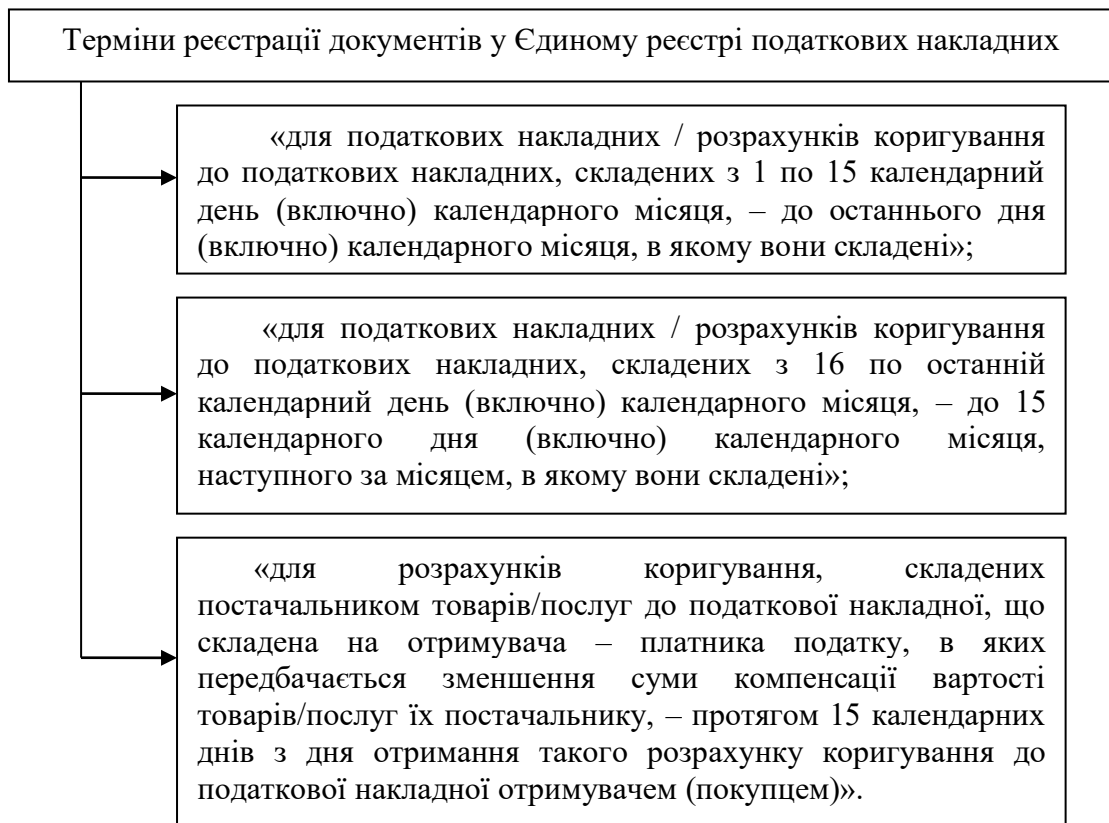


Рисунок 2.3 – Терміни реєстрації документів в Єдиному реєстрі податкових накладних (складено за джерелом [42])

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]:

$$\Sigma N_{\text{акл}} = \Sigma N_{\text{акл}} O_{\text{тр}} + \Sigma M_{\text{итн}} + \Sigma P_{\text{оп}} P_{\text{ах}} + \Sigma O_{\text{вердрафт}} - \Sigma N_{\text{акл}} V_{\text{ид}} - \Sigma V_{\text{ідшкод}} - \Sigma P_{\text{еревищ}}. \quad (2.1)$$

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

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

$\Sigma P_{\text{оп}} P_{\text{ах}}$ – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку;

$\Sigma O_{\text{вердрафт}}$ – 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;

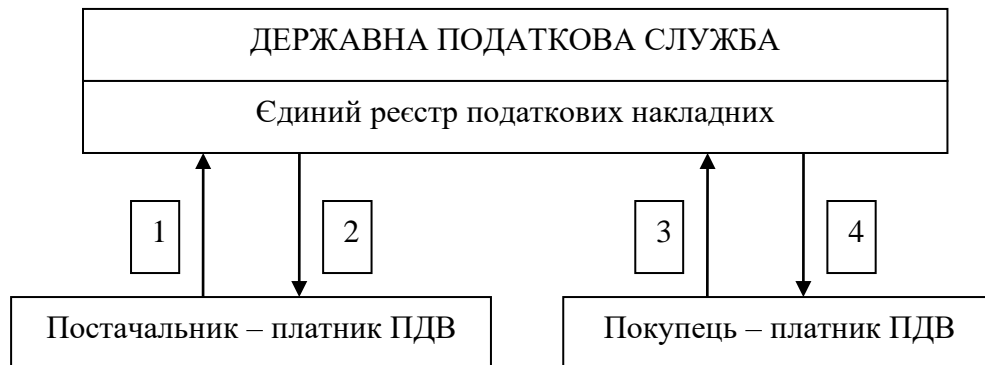
$\Sigma N_{\text{акл}} V_{\text{ид}}$ – загальна сума податку за складеними платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

$\Sigma V_{\text{ідшкод}}$ – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

$\Sigma P_{\text{еревищ}}$ – 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 2.4 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 2.4 – 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 «Заводське» 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 «Заводське», 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:

а) 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;

б) 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 затверджені

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 «Заводське» використовує для цього спеціальний програмний продукт «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.

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
КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗРАХУНКІВ
ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ» З БЮДЖЕТОМ
ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1 Формування системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Наявність та дієве функціонування системи внутрішнього контролю є важливою передумовою як ефективного функціонування підприємства в цілому, так і забезпечення якісного організаційного рівня та дисципліни розрахунків з бюджетом за податками зокрема. В сучасних умовах на багатьох великих та середніх підприємствах з метою виконання функції внутрішнього контролю сформовано спеціальний підрозділ підприємства – служба внутрішнього контролю (аудиту). На малих підприємствах окремий контрольний структурний підрозділ зазвичай не створюється, адже фінансові можливості таких підприємств є обмеженими, саме тому функції внутрішнього контролю виконуються на таких підприємствах головним бухгалтером. Прикладом такого малого підприємства є ТОВ «Заводське», на якому внутрішні контрольні функції відповідно до посадової інструкції покладено саме на головного бухгалтера підприємства.

Своєю суттю внутрішній контроль є однією з функцій процесу управління. Сенс полягає в тому, що внутрішній контроль є певним механізмом зворотного зв'язку між об'єктом управління (економічним суб'єктом) та суб'єктом управління (органом управління). Таким чином в наслідок здійснення внутрішнього контролю орган контролю отримує інформацію про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських прийнятих рішень. Таким чином, «внутрішній контроль – це процес, який

забезпечує, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [12, с. 65].

Так, Ю.В. Великий характеризує систему внутрішнього контролю як «сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які прийняті керівництвом організації для впорядкованого і ефективного ведення господарської діяльності підприємства, яка у тому числі включає нагляд і контроль за виконанням вимог законодавства України; точністю і повнотою документації бухгалтерського обліку; своєчасність підготовки фінансової звітності; запобігання помилок і викривлень; виконання наказів і розпоряджень адміністрації; забезпечення збереження активів суб'єкту» [11, с. 5]. С.В. Бардаш, обґрунтовуючи доцільність запровадження на вітчизняних підприємствах активного внутрішнього контролю, визначає внутрішній контроль як «діяльність постійного характеру, що спрямована на забезпечення інформацією про функціонування об'єкта контролю системи управління, а також доцільність прийняття управлінських рішень» [6, с. 25].

За визначенням О.П. Погрібної внутрішній контроль «є сукупністю політик, організаційних заходів, процедур внутрішнього контролю, які застосовуються керівництвом підприємства з метою ефективного ведення господарської діяльності» [40, с. 40]. А М.Д. Корінько ідентифікує систему внутрішнього контролю як систему «заходів, організованих керівництвом підприємства, що здійснюються з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність» [20, с. 72]. Цікавою щодо ідентифікації внутрішнього контролю як функції управління варто визнати думку Б.І. Валусєва, В.В. Муравської та Л.П. Горлової, які стверджують, що «контроль як систему слід розглядати як відокремлену частину всієї системи управління підприємством» [10, с. 80].

Внутрішній контроль як функція управління набув розвитку саме у підприємницькому середовищі, що підкреслює його практичну значущість.

Х.К. Новікова у науковій статті наводить цікаву інформацію щодо традицій системи внутрішнього контролю в окремих країнах, зазначаючи, що «у розвинутих країнах контроль виступає методом для удосконалення управління діяльністю підприємств, який пронизує всі рівні. Так, наприклад, у США і Великобританії діють стандарти, що зобов'язують підприємства створювати систему внутрішнього контролю. У 1985 р. комісія COSO (Комісія Трідвея, The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway) розробила концепцію, згідно з якою внутрішній контроль виступає процесом, який є результатом дій ради директорів, менеджерів усіх рівнів та інших співробітників компаній необхідним для забезпечення досягнення поставлених цілей за наступними напрямками: ефективність операційної діяльності, достовірність фінансової звітності, дотримання відповідних норм законодавства» [32, с. 110].

Цікаву думку Дж. Моргенстера щодо обґрунтування доцільності системи внутрішнього контролю наводить у В.Ф. Максимова, а саме «... необхідно своєчасно діагностувати проблему, щоб потім не розтрачувати даремно час і сили. Необхідно визначити спочатку причини виникнення проблеми та прийняти правильні управлінські рішення» [27, с. 74].

Розкриваючи сутність внутрішнього контролю, як складової управління, варто зазначити такі функції внутрішнього контролю як інформаційна, діагностична, превентивна, коригувальна, комунікаційна, координаційна та функція оцінки.

Основні завдання системи внутрішнього контролю на сучасному підприємстві представлені схематично представлені на рисунку 3.1.

Відповідальність за практичне впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві покладена на його власників та керівництво підприємства. Саме від їх рішень залежить, чи буде на підприємстві функціонувати дієва система внутрішнього контролю, яка б відповідала розмірам та особливостям діяльності підприємства.



Рисунок 3.1 – Основні завдання системи внутрішнього контролю

Внутрішній контроль може здійснюватися як попередній, поточний (оперативний) і наступний. За формами внутрішній контроль може бути документальним, фактичним та комбінованим, а за характером проведення контрольних дій може мати вигляд ревізії, тематичної перевірки, розслідування та службового розслідування.

Внутрішній контроль розрахунків із бюджетом за податками є важливим етапом внутрішнього контролю на будь-якому сучасному підприємстві, адже якісний рівень розрахунків з бюджетом за податками має суттєвий вплив на ефективність функціонування підприємства.

Метою внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками

варто визнати забезпечення повноти та своєчасності нарахування та сплати податків до бюджету, захист підприємства як платника податків та управлінського персоналу як посадових осіб від застосування штрафних санкцій, а також оптимізація податкових платежів із дотриманням норм податкового законодавства. Важливим елементом також варто визнати забезпечення збереження документів, насамперед первинних, на яких ґрунтується визначення податків та зборів до сплати, оскільки такі документи можуть бути доказовою базою при вирішенні судових спорів.

Внутрішній контроль розрахунків з бюджетом здійснюється за окремими видами податків та зборів до бюджету, а його порядок передбачає такі напрямки контрольних дій:

- перевірка правильності обчислення бази (об'єкта) оподаткування за податками та зборами;
- перевірка обґрунтованості застосування ставок податків та зборів;
- перевірка правомірності застосування пільг за податками та зборами;
- перевірка правильності складання і дотримання термінів подання податкової звітності до органів Державної податкової служби;
- перевірка своєчасності та повноти перерахування до бюджету податків та зборів;
- перевірка реальності відображення заборгованості перед бюджетом за податками та зборами в обліку та фінансовій звітності.

Організація внутрішнього контролю на окремо взятому підприємстві принципово залежить від того, яку систему оподаткування застосовує підприємства та відповідно платником яких податків та зборів є. Для платників податку на додану вартість, у тому числі і для ТОВ «Заводське», організація внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом набуває особливого значення, враховуючи складність податкового обліку з даного податку, що пов'язане із функціонуванням системи електронного адміністрування даного податку, а також із специфічним порядком відображення сум податку на додану вартість в синтетичному обліку.

Так, Л.М. Очеретько і В.О. Сітало визначають у якості основних завдань внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість такі:

- «перевірка правильності визначення об'єкта та бази оподаткування;
- перевірка правильності встановлення ставки податку до бази оподаткування;
- перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань за податком на додану вартість платника податку;
- перевірка правильності нарахування податкового кредиту за податком на додану вартість платника податку;
- перевірка повноти та своєчасності сплати зобов'язань за податком на додану вартість до бюджету;
- перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість у Податкових деклараціям за податковий (звітний) період;
- перевірка стану бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в фінансовій звітності суб'єкта господарювання» [37, с. 68].

Варто зазначити, що особливої уваги в межах здійснення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість заслуговують також первинні документи – податкові накладні і розрахунки корегування до них – як складені платником податків, так і отримані від постачальників (підрядників) через Єдиний реєстр податкових накладних. Факти несвоєчасної реєстрації контрагентами податкових накладних та розрахунків корегування до них мають бути прискіпливо досліджені, адже це спричиняє фінансові втрати для підприємства – платника ПДВ.

Основні контрольні процедури внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість із

виокремленням процедур попереднього, поточного та наступного контролю систематизовані в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Процедури внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість

Вид контролю	Основні процедури контролю
Попередній контроль	Перевірка наявності контрагента в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців Перевірка наявності контрагента в Реєстрі платників податку на додану вартість Перевірка оформлення господарських відносин із контрагентом (договори (контракти), рахунки, накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг))
Поточний контроль	Перевірка реєстраційного ліміту в системі електронного адміністрування ПДВ Перевірка правильності формування та своєчасності реєстрації в ЄРПН документів, що підлягають реєстрації платником – податкових накладних та розрахунків корегування до них Перевірка наявності, правильності формування та своєчасності реєстрації в ЄРПН документів – податкових накладних та розрахунків корегування до них, що мають надходити від контрагентів через ЄРПН Перевірка залишку коштів на спеціальному казначейському рахунку з ПДВ та забезпечення необхідної суми для списання ПДВ до сплати до бюджету працівниками казначейства у відповідні терміни
Наступний контроль	Перевірка правильності відображення в синтетичному обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ Перевірка правильності формування та своєчасності подання до податкових органів Податкової декларації з ПДВ за звітний (податковий) місяць Перевірка дисципліни розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість через казначейський рахунок з ПДВ

Важливим практичним інструментом внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість є порівняння даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість і податкової звітності із даними синтетичного обліку на рахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ».

Загальна схема процедур внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість представлена на рисунку 3.2.



Рисунок 3.2 – Загальна схема внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за ПДВ

Розглянемо сутність окремих контрольних процедур. Так, кожна сума податкових зобов'язань має бути підтверджена податковою накладною, що підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Одночасно кожна сума податкових зобов'язань підлягає відображенню за кредитом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ». Порівняння за підсумками місяця даних податкової звітності щодо податкових зобов'язань з

ПДВ і даних синтетичного обліку за кредитом субрахунку 6412 дозволяє оперативно виявити та виправити помилки, допущені в податковому або фінансовому обліку.

Аналогічно кожна сума податкового кредиту (окрім тих, що підтверджені транспортними квитками, рахунками готелі та фіскальними чеками) має бути підтверджена податковою накладною, що отримана з Єдиного реєстру податкових накладних. Одночасно кожна сума податкового кредиту підлягає відображенню за дебетом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ». Порівняння за підсумками місяця даних податкової звітності щодо податкового кредиту з ПДВ і даних синтетичного обліку за дебетом субрахунку 6412 дозволяє оперативно виявити та виправити помилки, допущені в податковому чи фінансовому обліку.

Особливої уваги під час здійснення процедур внутрішнього контролю податного кредиту з ПДВ заслуговує норма податкового законодавства, відповідно до якої податкова накладна, що була зареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних із порушенням термінів реєстрації, може бути включена у податковий кредит лише місяця такої реєстрації. Контроль є особливо принциповим у випадках, коли на момент формування податкової декларація відповідна податкова накладна вже отримана, але якщо вона зареєстрована із порушенням термінів (наприклад, податкова накладна датована 10 жовтня зареєстрована 5 листопада) вона може бути долучена лише до податкового кредиту місяця реєстрації, в той час як податкова накладна, зареєстрована в наступному місяці із дотриманням термінів (наприклад, податкова накладна датована 20 жовтня зареєстрована 5 листопада) долучається до податкового кредиту місяця складання.

В практиці організаційної роботи щодо розрахунків з бюджетом ТОВ «Заводське» варто дослідити також наступний проблемний момент. Серед постійних покупців підприємства є окремі підприємства та фізичні особи – підприємці, що не є платниками податку на додану вартість. Під час укладання з покупцями договорів поставки на рік такий статус фіксується у

договорах. Далі податкові накладні формуються за правилами, що передбачені у випадках реалізації неплатникам податку на додану вартість. Але іноді покупці протягом дії договору поставки набувають статус платника податку на додану вартість, про що працівникам ТОВ «Заводське» своєчасно не повідомляють. Відповідно податкові накладні реєструються на покупців як на неплатників податку на додану вартість, а вже потім виникає конфлікт із представниками покупця, які вимагають реєстрації відповідних податкових накладних на покупця як на платника ПДВ. виправлення наявної ситуації потребує часу, а також загрожує підприємству штрафними санкціями, адже виправлена податкова накладна скоріше за все буде зареєстрована із порушенням термінів. З метою попередження виявленої проблемної ситуації пропонуємо передбачити в договорах поставки, що укладаються ТОВ «Заводське» із покупцями – неплатниками ПДВ пункт, відповідно до якого у разі набуття статусу платника ПДВ покупець зобов'язується у п'ятиденний термін, але до здійснення попередньої оплати або замовлення на відвантаження повідомити письмово представників ТОВ «Заводське» про набуття статусу платника ПДВ. У разі порушення зазначеної вимоги покупець зобов'язується відшкодувати ТОВ «Заводське» втрати, спричинені застосуванням штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних у випадку виправлення помилки щодо статусу покупця.

Здійснюючи методичну організацію системи внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, варто окрему увагу приділити операціям, які підприємство здійснює несистемно, час від часу, адже саме за такими операціями вірогідність допущення помилок є більшою. Для ТОВ «Заводське, як і для багатьох підприємств – платників податку на додану вартість до таких операцій варто віднести операції із вибуття основних засобів, адже реалізація або ліквідація основних засобів наявна в господарській практиці таких підприємств далеко не кожного місяця. В той же час Податковий кодекс України містить окремі особливі норми, які обов'язково мають бути враховані під час визнання податкових зобов'язань

за операціями із вибуття основних засобів.

Так, відповідно до абзацу другого п. 188.1 статті 188 ПКУ «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]. Особливу увагу варто звернути на те, що йдеться про балансову (залишкову) вартість на початок місяця (за податком на додану вартість передбачений звітний (податковий) період – календарний місяць) постачання (вибуття), а не про балансову (залишкову) вартість на момент постачання (вибуття). Різниця між такими оцінками спричинена тим, що відповідно до п. 29 П(с)БО 7 «Основні засоби» «нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів» [43]. Відповідно балансова (залишкова) вартість на момент вибуття є меншою за балансову (залишкову) вартість на початок місяця вибуття, що є принциповим для контролю дотримання процитованої вище норми п. 188.1 ПКУ.

Таким чином, контрольні процедури щодо дотримання п. 188.1 ПКУ мають здійснюватися за всіма операціями із вибуття основних засобів, зокрема за фактами реалізації основних засобів. Так, припустимо, що платник ПДВ здійснює реалізацію об'єкта основних засобів, що знаходився в експлуатації, – вартість продажу 39600,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Первісна вартість об'єкта становить 94545,50 грн., амортизація нараховувалась прямолінійно, сума щомісячних амортизаційних відрахувань за 8-річного терміну корисного використання – 984,85 грн. Сума зносу, накопичена на початок місяця реалізації, складає 61060,70 грн., а сума зносу на момент вибуття – 62045,55 грн. Відповідно балансова (залишкова) вартість об'єкта на початок місяця вибуття становить 33484,80 грн., а балансова (залишкова) вартість об'єкта на момент вибуття – 32499,95 грн. Податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з вартості продажу складають 6600,00 грн., а податкові зобов'язання з ПДВ виходячи із балансової

(залишкової) вартості об'єкта на початок місяця вибуття – 33484,80 грн. * 20 % = 6696,96 грн. Таким чином, враховуючи вимогу п. 188.1 ПКУ, податкові зобов'язання з ПДВ за даною операцією мають бути нараховані у сумі 6696,96 грн., що відповідно перевищує зобов'язання, визначені виходячи з вартості реалізації. Окремо варто відзначити, що порівняння із балансовою (залишковою) вартістю на момент реалізації призвело би до нарахування зобов'язань виходячи лише з вартості реалізації, адже 6600,00 грн. перевищує $32499,95 \times 20 \% = 6499,99$ грн.

Наведена ситуація також потребує особливого підходу щодо документування податкових зобов'язань шляхом складання та реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних відповідних електронних документів. Так, у разі визнання податкових зобов'язань з ПДВ виходячи із залишкової (балансової) вартості об'єкту основних засобів, що перевищує вартість його реалізації, відповідно до п. 15 Наказу МФУ від 31.12.2015 р. № 1307 «постачальник (продавець) складає дві податкових накладні: одну на суму, розраховану з фактичної ціни постачання, іншу – на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання / звичайної ціни / балансової (залишкової) вартості над фактичною ціною» [46]. Додаткова податкова накладна на суму перевищення балансової (залишкової) вартості над ціною постачання підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у загальному порядку, але вона не передається покупцеві, у тому числі покупцеві – платнику ПДВ, адже останній матиме право на податковий кредит лише виходячи із ціни постачання, що буде підтверджене податковою накладною на суму продажу. Додаткова накладна реєструється і не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини – тип причини 15 (п. 8 Наказу № 1307), а «у рядках такої податкової накладної, відведених для зазначення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані» [46].

Наступним типом операцій із вибуття основних засобів, що заслуговує на увагу з точки зору контролю повноти визнання податкових зобов'язань з ПДВ, є операції щодо передачі об'єктів основних засобів до статутного

капіталу інших підприємств. Передача майна до статутного капіталу для засновника – інвестора прирівнюється до продажу, адже право власності на такі активи переходить від засновника – інвестора до підприємства, частку статутного капіталу якого набуває інвестор. Відповідний висновок є наслідком дії пп. 14.1.202 п. 14.1 статті 14 ПКУ, згідно з яким «продаж (реалізація товарів) – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів» [42].

Таким чином, платник ПДВ, який передає в обмін на корпоративні права основні засоби, що раніше перебували в його експлуатації, має визнати податкові зобов'язання за такою поставкою виходячи із погодженої між власниками (засновниками – інвесторами) вартості передачі, але не менше як виходячи із балансової (залишкової) вартості на початок звітного (податкового) періоду передачі. Варто також зазначити, що підприємство, яке отримує основні засоби у якості внеску до статутного капіталу, має право на податковий кредит, звичайно у випадку наявності статусу платника ПДВ та отримання відповідним чином оформленої та зареєстрованої податкової накладної.

Заслуговують на увагу внутрішнього контролю і операції з ліквідації основних засобів. В даному випадку питання податкових зобов'язань принципово залежатиме від причини ліквідації та характеру прийнятого рішення щодо ліквідації. Так, відповідно п. 189.9 статті 189 ПКУ «у разі якщо основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається як постачання таких основних виробничих або невиробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації» [42].

Таким чином за фактом ліквідації основних засобів за самостійним

рішенням платника ПДВ останній має визнати податкові зобов'язання, задокументувавши їх шляхом складання та реєстрації в Єдиному реєстрі відповідної податкової накладної. Відповідно до норм Наказу МФУ № 1307 процедура складання такої податкової накладної відрізняється певними особливостями, а саме згідно із п. 12 зазначеного нормативного документу «у разі складання податкової накладної за операціями з ліквідації основних засобів за самостійним рішенням платника податку ... у рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» поставляється умовний ПІН «400000000000», а у рядку «Отримувач (покупець)» платник податку зазначає власне найменування (П. І. Б.), рядок «Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта» не заповнюється» [46]. Окремо варто зазначити, що якщо ліквідація об'єкта здійснюється з причини його знищення або зруйнування внаслідок дії обставин непереборної сили, у тому числі з причини викрадення, зобов'язання з ПДВ не нараховуються, адже це прямо передбачено абзацом другим п. 189.9 статті 189 ПКУ.

Об'єктом внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є також Податкові декларації з податку на додану вартість, що мають бути своєчасно подані до органів Державної податкової служби. Якщо у результаті перевірок в рамках внутрішнього контролю була виявлена помилка у поданій декларації, то платник податку має виправити помилку шляхом подання уточнюючого розрахунку відповідно до порядку передбаченого п. 50.1 ПКУ.

З цього приводу варто окремо зазначити, що на відміну від податкової звітності з інших податків помилки в Податковій декларації з ПДВ можна виправити лише шляхом подання уточнюючого розрахунку із сплатою недоплати та штрафу в розмірі 3 % від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку, якщо звичайно виправлення помилки призводить до збільшення зобов'язань перед бюджетом за податком на додану вартість.

3.2 Сутність та порядок проведення податкового контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Податковий контроль розрахунків з бюджетом за податками є важливою складовою податкового процесу зважаючи на примусовий характер податків як обов'язкових до сплати платежів. За своєю суттю державний контроль є однією із функцій держави щодо управління економікою, а в широкому сенсі – державний контроль є контролем щодо розподілу та перерозподілу національного доходу з метою забезпечення економічного зростання та розвитку, а також певної соціальної справедливості та соціальної стабільності в суспільстві.

Податковий контроль є необхідною умовою функціонування системи оподаткування, адже має забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Такий контроль є одночасно завершальною стадією процесу, а також елементом прогнозування та відповідно планування податкових доходів бюджету.

Напрямами податкового контролю насамперед є перевірка правильності обчислення платниками податкових платежів, контроль своєчасного подання податкової звітності, своєчасної та повної сплати податкових платежів, а також здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних із виконанням платником своїх податкових обов'язків (облік платників в органах податкової служби тощо). Специфіка податкового контролю визначається особливостями чинної системи оподаткування.

Відповідно до п. 61.1 Податкового кодексу України «податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами ... з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування,

ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [42].

В науковій літературі наявні різні визначення податкового контролю як економічного процесу або явища. Так, за визначенням Н.Б.Гусак і Ю.Д. Гусак під податковим контролем доцільно розуміти «багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення рівня формування бюджету і встановлення її відповідності вимогам чинного законодавства» [15, с. 5]. Т.Ю. Редзюк і Л.М. Чернелевський акцентують увагу на те, що «податковий контроль розглядається з двох сторін: як функція чи елемент державного управління економікою та як особлива діяльність щодо виконання податкового законодавства України. Обидві сторони податкового контролю знаходяться в нерозривній єдності і безупинному розвитку та в удосконалюванні» [49, с. 233].

Поширеною також є практика характеристики податкового контролю як контролю за дотриманням податкового законодавства, а також використання термінів «податковий контроль» і «податковий аудит» як однозначних. Так, за визначенням М.П. Войнаренко і Г.В. Пухальської «податковий аудит – перевірка працівниками органів ДПС повноти нарахування та своєчасності сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів» [13, с. 14], в той же час задекларовані завдання такого податкового аудиту фактично співпадають із завданнями, які інші фахівці ставлять перед податковим контролем. П.К. Бечко і Н.В. Лиса використовують як рівнозначні терміни «податковий аудит» і «податкова перевірка», адже за їх визначенням «податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також законністю здійснення операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків» [7, с. 145].

Таким чином, податковий контроль за економічним змістом є явищем досить багатограним та різноплановим, що й виникає необхідність його класифікації з виділенням організаційних та методичних характеристик.

У найзагальнішому плані податковий контроль поділяється на зовнішній та внутрішній. Зовнішній податковий контроль здійснюється контролюючими державними органами, до яких належать органи Державної податкової служби, митні органи, органи державних цільових фондів. Внутрішній податковий контроль є частиною внутрішньої системи контролю підприємства та здійснюється відповідно фахівцями економічного суб'єкта.

Залежно від ступеня охоплення об'єктів податковим контролем можна відокремити комплексний, тематичний, повний, частковий, суцільний та вибіркового контролю.

Суттєвою ознакою класифікації податкового контролю є форма його здійснення, за якою виділяють: попередній, поточний і наступний контроль.

Попередній контроль здійснюється до формування платником об'єктів оподаткування шляхом реєстрації платників податків та відповідної інформації щодо їх діяльності.

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в ході формування об'єктів оподаткування. Він покликаний попереджати помилкові або незаконні дії за операціями, які вже провадяться платниками податків і впливають на формування об'єктів оподаткування.

Наступний контроль починається після формування платником податків об'єктів оподаткування і здійснення розрахунків податків у відповідних податкових деклараціях (розрахунках) та інших документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Для здійснення наступного контролю використовують інформацію, зафіксовану у відповідних облікових, податкових і звітних документах, та дані про фактичний стан майна і зобов'язання платника податків на дату складання податкових декларацій і проведення перевірки.

Попередній, поточний (оперативний) та наступний контроль тісно

пов'язані і часто взаємодоповнюються. Поточний контроль оперативно доповнює попередній, наступний – попередній і поточний, що значною мірою сприяє поліпшенню всієї системи податкового контролю.

Відповідно до ст. 62 ПКУ «податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу ...;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків ...» [42].

В той же час Т.М. Рева наводить більш розлогий перелік процедур податкового контролю, що здійснюється працівниками Державної податкової служби, а саме:

- «реєстрація та облік платників податків;
- облік податків та інших обов'язкових платежів;
- масово-роз'яснювальна робота та консультації платників;
- проведення податкових перевірок (камеральних і виїзних), в тому числі спільних перевірок, що здійснюються декількома державними контролюючими органами;
- аналіз фінансової звітності платників податків та інформації, отриманої з інших джерел;
- одержання пояснень від платників податків та інших осіб;
- огляд приміщень і територій, які використовуються для одержання доходу (прибутку);
- обмін інформацією з іншими державними органами, її аналіз, а також координація дій з такими органами в області контролю» [48, с. 28].

Послідовність здійснення податкового контролю органами Державної податкової служби в сучасних умовах схематично представлена на рисунку 3.3.

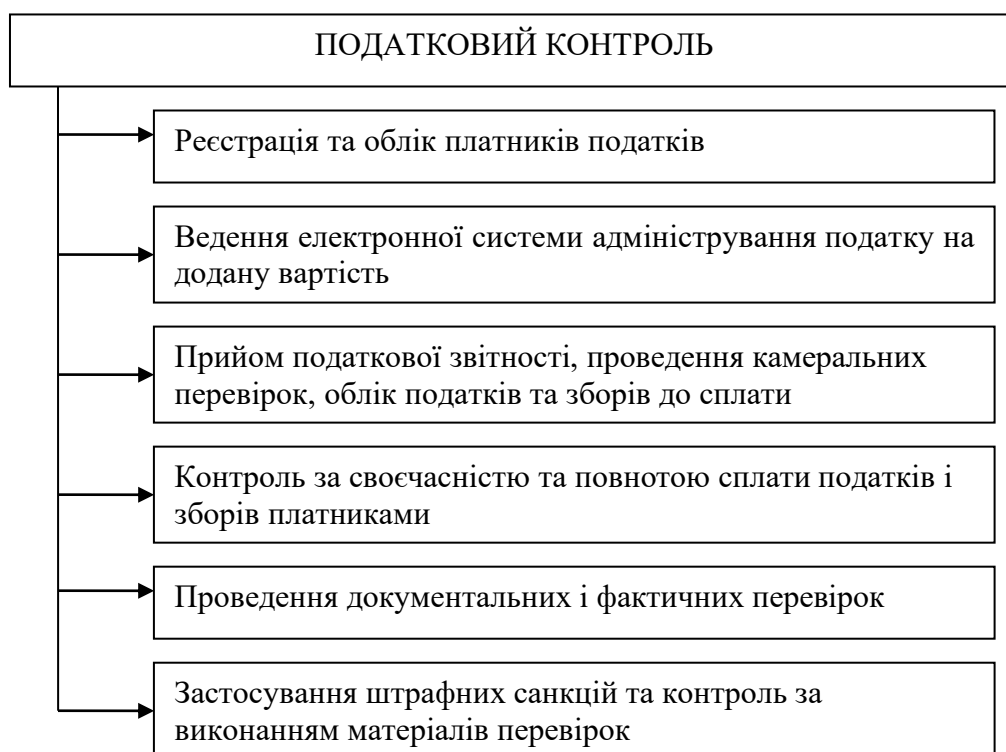


Рисунок 3.3 – Організаційна схема зовнішнього податкового контролю

Відповідно до п. 75.1 ПКУ «контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки» [42].

Камеральною згідно із пп. 75.1.1 ПКУ вважається «перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО» [42].

Документальною перевіркою відповідно до пп. 75.1.2 ПКУ «вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем

законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)» [42].

Фактичною відповідно до пп. 75.1.3 ПКУ «вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника» [42].

Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Враховуючи той факт, що податок на додану вартість є одним із суттєвих джерел наповнення державного бюджету, контроль розрахунків за цим податком є важливим завданням для органів Державної податкової служби. Підсилюється необхідність активних контрольних дій і високим рівнем зловживань, що мають місце за податком на додану вартість щодо бюджетного відшкодування, яке іноді декларується окремими платниками за підсумком фіктивних операцій.

Податковий контроль розрахунків платників податку з бюджетом за податковим на додану вартість здійснюється у формі переднього, поточного і наступного контролю.

До форм попереднього контролю з податку на додану вартість можна віднести реєстрацію платників податку. Як вже було зазначено в першому розділі даної роботи на відміну від інших податків та обов'язкових зборів за податком на додану вартість діючим законодавством передбачений окремий порядок реєстрації платників. Здійснюється така реєстрація органами Державної податкової служби за відповідною заявою платника. Відповідно підтримки реєстру платників податку на додану вартість здійснюється саме органами Державної податкової служби.

Окремою складовою поточного контролю розрахунків з бюджетом за

податком на додану вартість є функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість, яка відповідно до п. 200¹.3 ПКУ «забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

- суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;

- суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;

- суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;

- суми податку, на яку платники мають право реєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних» [42].

Поточний контроль розрахунків з бюджетом за ПДВ здійснюється фахівцями Державної податкової служби у формі камеральних перевірок поданих платниками Податкових декларацій за податком на додану вартість. В ході виконання таких камеральних перевірок активно залучають дані електронної системи адміністрування податку на додану вартість.

Варто також зазначити, що за несвоєчасне надання або неподання податкової звітності з податку на додану вартість передбачені штрафні санкції п. 120.1 ПКУ, а саме «неподання або несвоєчасне подання платником податків ... податкових декларацій ... – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за такі порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне» [42].

У разі виявлення помилок за підсумками камеральної перевірки складається акт, один екземпляр якого передається під підпис уповноваженому працівнику підприємства. Якщо ж виявлені порушення

призвели до заниження податку до сплати, то складається також податкове повідомлення, за яким платник ПДВ має здійснити перерахування відповідної суми податку до бюджету.

Важливою функцією Державної податкової служби є також виконання процедур поточного контролю за повною та своєчасною сплатою сум задекларованого податку на додану вартість до бюджету.

У разі виявлення випадків несвоєчасної плати податків та зборів до бюджету Державної податковою службою застосовуються штрафні санкції, передбачені п. 124.1 ПКУ, а саме «у разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафів у таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – розмірі 5 відсотків погашеної суми податкового боргу;

- при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати грошового зобов'язання, – розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу» [42].

Основною формою наступного контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, що здійснюється органами Державної податкової служби, є проведення виїзних документальних планових та позапланових перевірок.

Документальні перевірки на відміну від камеральних передбачають дослідження, окрім даних звітності, первинних документів та реєстрів обліку як бухгалтерського обліку, так й податкового обліку з ПДВ.

У випадках виявлення помилок, що призвели до заниження сум податку на додану вартість до сплати до бюджету ревізори Державної податкової служби донараховують зобов'язання до сплати, а також штрафні санкції. Відповідні штрафні санкції передбачені п. 123.1 ПКУ, а саме: «вчинення платником податків діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання ... за собою

накладення на платника податків штрафу в розмірі 10 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання ... » [42].

Варто також зазначити, що пунктом п. 120¹.1 ПКУ передбачені також штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних та розрахунків корегування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних, але відповідно до п. 52¹.1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день завершення карантину, встановленого КМУ на всій території України, штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних та розрахунків коригування до них не застосовуються.

3.3 Вдосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Дослідження діючої на підприємстві ТОВ «Заводське» системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ дозволяє сформулювати висновок про високий якісний рівень її організації, адже вона дозволяє у встановлені терміни у відповідності до норм чинного податкового законодавства здійснювати розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість. Податкові накладні та розрахунки корегування до них реєструються у Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлені терміни. Податкова звітність також подається у встановлені терміни.

Процедури внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, що передують складанню звітності з податку на додану вартість варто визнати дієвими, адже їх виконання дозволяє виявити та своєчасно виправити помилки, що можуть мати місце в ході здійснення податкового обліку податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ.

В той же час, на нашу думку, внутрішній контроль розрахунків

ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість варто посилити в частині контролю відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту за попередніми платежами, адже саме за цими операціями вірогідність помилок є високою.

Так, в частині розрахунків за отриманими попередніми платежами в практиці ТОВ «Заводське» вірогідними є такі помилки:

- по-перше, подвійне врахування податкових зобов'язань як за фактом отримання попередньої оплати, так і за фактом відвантаження готової продукції в рахунок попередньої оплати;

- по-друге, врахування податкових зобов'язань у випадках реалізації в рахунок часткової попередньої оплати в повному обсязі замість врахування зобов'язань лише в частині відвантаження понад попередню оплату;

- по-третє, навпаки відсутність врахування податкових зобов'язань у випадках реалізації в рахунок часткової попередньої оплати в частині відвантаження понад попередню оплату;

- по-четверте, відсутність відповідним чином оформлених та зареєстрованих розрахунків корегувань до відповідних податкових накладних в разі повернення покупцям отриманої попередньої оплати та відображення такого сторнування податкових зобов'язань в бухгалтерському обліку.

Аналогічні помилки можуть також бути допущені за операціями щодо перерахування постачальникам сум попередньої оплати (або повернення таких сум) в частині обліку податкового кредиту.

Такі помилки можуть спричинити як недорахування сум ПДВ до сплати, що загрожує ТОВ «Заводське» штрафними санкціями, так і до врахування зайвих сум до сплати в бюджет, що також не відповідає фінансовим інтересам платника податку.

Окремі з таких помилок можуть бути виявлені шляхом порівняння даних податкового обліку із даними бухгалтерського обліку в частині оборотів за субрахунком 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ», але якщо

помилка була допущена і в бухгалтерському обліку, і в податковому обліку, виявити її таким порівнянням не вдасться.

Відповідно задля вирішення зазначеної проблеми пропонується запровадження в практику обліку ТОВ «Заводське» аналітичного обліку в розрізі кожного контрагента (покупця або постачальника) за кожною отриманою або виданою податковою накладною за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» [56, С. 69-71].

Відповідні відомості аналітичного обліку наведені в додатках – за субрахунком 643 «Податкові зобов'язання» – додаток А, за субрахунком 644 «Податковий кредит» – додаток Б.

Інформація таких аналітичних відомостей дозволить оперативно здійснювати внутрішній контроль щодо:

- складання та реєстрації податкових накладних у випадках отримання попередньої оплати від покупців (замовників);

- складання та реєстрації розрахунків корегувань до податкових накладних у випадках повернення попередньої оплати покупцям (замовникам);

- отримання податкових накладних в разі перерахування попередньої оплати постачальникам – платникам ПДВ;

- отримання та реєстрації розрахунків корегувань до податкових накладних в разі повернення на рахунки підприємства попередньої оплати, раніше перерахованої постачальникам – платникам ПДВ.

Контрольні дії як такі в практиці ТОВ «Заводське» мають здійснюватися шляхом порівняння залишку за субрахунком 643 «Податкові зобов'язання» із залишком за кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними», тобто із сумами отриманих попередніх оплат, в рахунок яких відсутнє відвантаження продукції. Загальна сума отриманої від покупців попередньої оплати за даними залишків за кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ділиться на шість. Отримана сума має дорівнювати залишку за дебетом субрахунку 643 «Податкові

зобов'язання». В разі невідповідності досліджуються відповідні суми за кожним покупцем, виявляються причини невідповідності та виправляються наявні помилки. А вже на наступному етапі дані бухгалтерського обліку за кредитом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ» мають бути порівняні із даними податкового обліку щодо складених податкових накладних.

Аналогічно має здійснюватися перевірка в частині податкового кредиту. Сума за дебетом субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» в частині платників ПДВ ділиться на шість. Отримана сума має дорівнювати залишку за кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит». В разі невідповідності досліджуються відповідні суми за кожним постачальником, виявляються причини невідповідності та виправляються наявні помилки. А вже на наступному етапі дані бухгалтерського обліку за дебетом субрахунку 6412 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ» мають бути порівняні із даними податкового обліку щодо отриманих податкових накладних.

Таким чином, аналітичний облік за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» та відповідні порівняння із залишками субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» та субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» дозволять підвищити якість внутрішнього контролю врахування податкових зобов'язань та податкового кредиту за отриманими та перерахованими попередніми платежами в практиці обліково-контрольного забезпечення розрахунків з бюджетом ТОВ «Заводське».

З метою підвищення організаційного рівня управління розрахунками ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість в межах проведеного дослідження був також розроблений порядок кількісної оцінки фінансових втрат, що несе покупець (замовник) – платник ПДВ у випадку несвоєчасної реєстрації постачальником (підрядником) податкової накладної в Єдиному реєстрі податковий накладних.

В ході дослідження наявної практики розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість вже зверталась увага на те, що не поодиноким є випадки несвоєчасної реєстрації постачальниками – платниками ПДВ податкових накладних з різних причин – за відсутності належної дисципліни, за наявності фінансових проблем 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 податку до сплати на відповідний звітний місяць, що буде компенсовано лише під час визначення податку до сплати за місяць, у якому відповідна податкова накладна буде таки зареєстрована із порушенням визначених термінів, а, по-друге, у платника податку – 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. Оцінити такі втрати, на нашу думку, варто шляхом розрахунку умовних відсотків за користування коштами, які покупець – платник податку, буде вимушений достроково перерахувати на спеціальний казначейський рахунок з ПДВ для забезпечення власних зобов'язань у зв'язку із несвоєчасною реєстрацією податкової накладної постачальником. У якості відсоткової ставки можна залучити ставку, за якою підприємство

залучає кредитні кошти, або ставку, за якою це потенційно можливо, якщо такі кредитні кошти підприємство для фінансування не залучає.

Розглянемо відповідний приклад. Так, покупець платник ПДВ отримав 17.06.2021. від постачальника – платника ПДВ товарно-матеріальні цінності вартістю 90000,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Відповідна податкова накладна із ПДВ у сумі 15000,00 грн. підлягала реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 15.07.2021. Реально реєстрація податкової накладної відбулась лише 18.10.2021. За умови, що покупець для додаткового фінансування формування оборотних коштів залучає кредит банку під 23 % річних, прямі фінансові втрати покупця в наслідок порушення постачальником зобов'язань щодо реєстрації зазначеної податкової накладної протягом 95 днів складуть:

$$\frac{15000,00 \times 23\% \times 95_{\text{днів}}}{365_{\text{днів}}} = 897,95_{\text{грн.}} \quad (3.1)$$

Презентований розрахунок дозволяє кількісно оцінити прямі фінансові втрати покупця – платника податку на додану вартість у випадках порушення постачальником визначених законодавчо термінів реєстрації податкових накладних, у тому числі з метою обґрунтування претензій до такого постачальника щодо компенсації нанесених втрат.

ВИСНОВКИ

Адміністрування, відображення в обліку та внутрішній контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є важливою ділянкою управління будь-якими підприємством, яке є платником податку на додану вартість. Лише за умови якісної та оперативної інформаційної підтримки можна забезпечити відповідний рівень організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, у тому числі своєчасну реєстрацію документів в Єдиному реєстрі податкових накладних, формування та подання податкової звітності, а також дисципліну сплати податку до бюджету.

Внутрішній контроль є однією з ключових складових системи організації розрахунків платника із бюджетом за податком на додану вартість, адже саме ця ланка управління має своєчасно виявляти проблемні моменти та попереджати, з одного боку, зайві витрати підприємства в частині сплати податку, а, з іншого боку, випадки несвоєчасного або неповного виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом, що в свою чергу загрожуватиме підприємству застосуванням штрафних санкцій та додатковими втратами.

Таким чином, організація якісної системи обліку та контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є важливою складовою управління будь-яким підприємством, яке є платником даного податку, в тому числі й ТОВ «Заводське», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

За підсумками проведеного дослідження в нормативній площині стягування податку на додану вартість обґрунтована доцільність зміни принципів визначення загальної суми постачання товарів/послуг, за досягнення якої суб'єкт підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ, з фіксованої суми в 1 млн. грн. на еквівалент 820 мінімальних заробітних плат

на 1 січня відповідного податкового (звітного) року. Доцільність такої пропозиції у тому числі обґрунтована тим, що фіксований обсяг постачання, що вимагає обов'язкової реєстрації, не збільшувався з 1 січня 2015 року, в той час як за період з 2015 року по 2020 рік рівень споживчих цін збільшився в 2,2 рази, мінімальна заробітна плата збільшилась в 4,9 рази, а прожитковий мінімум – в 1,9 рази. Впровадження в податкове законодавство зазначених змін дозволить відновити права суб'єктів господарювання із несуттєвим обсягом діяльності функціонувати без реєстрації та відповідної сплати податку на додану вартість, що відповідатиме задекларованому принципу соціальної справедливості, на якому у тому числі ґрунтується вітчизняне податкове законодавство.

Дослідження наявної в ТОВ «Заводське» системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ дозволяє сформулювати висновок про високий якісний рівень її організації, адже вона дозволяє у встановлені терміни у відповідності до норм чинного податкового законодавства здійснювати розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість. Документи у Єдиному реєстрі податкових накладних реєструються у встановлені терміни. Подання податкової звітності та сплата податку також здійснюється у встановлені терміни.

Процедури внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, що передують складанню звітності з податку на додану вартість варто визнати дієвими, адже їх виконання дозволяє виявити та своєчасно виправити помилки, що можуть мати місце в ході здійснення податкового обліку податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ.

В той же час за підсумками проведеного дослідження були сформовані певні пропозиції щодо вдосконалення системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість.

По-перше, пропонується додати до норм договорів поставки продукції, що укладаються ТОВ «Заводське» із покупцями – неплатниками ПДВ, норми

щодо обов'язку покупця у разі набуття статусу платника ПДВ у п'ятиденний термін, але до здійснення попередньої оплати або замовлення на відвантаження повідомити письмово представників ТОВ «Заводське» про зміну статусу. У разі порушення зазначеної вимоги покупець зобов'язується згідно із договором поставки відшкодувати ТОВ «Заводське» втрати, спричинені застосуванням штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних у випадку виправлення помилки щодо статусу покупця. Впровадження в договірну практику зазначеної пропозиції дозволить підвищити якісний рівень процедури формування та реєстрації податкових накладних як складової податкового обліку з ПДВ.

По-друге, в межах проведеного дослідження обґрунтовані пропозиції впровадження в облікову практику ТОВ «Заводське» аналітичного обліку на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» з метою виконання на підставі даних такого обліку процедур внутрішнього контролю визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту за одержаними та виданими авансами. Форма відповідних відомостей була розроблена та представлена в додатках А та Б.

Сутність контрольних процедур полягає у порівнянні даних аналітичного обліку субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» і відповідно даних субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними», а також у порівнянні даних аналітичного обліку субрахунку 644 «Податковий кредит» і відповідно даних субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». Так, залишок за дебетом 643 має відповідати 1/6 залишку за кредитом 681 за кожним елементом аналітичного обліку, а залишок за кредитом 644 має відповідати 1/6 залишку за дебетом 371 за кожним елементом аналітичного обліку (за умови, що передня оплата виконана платнику податку на додану вартість за товари, роботи, послуг, що оподатковуються ПДВ за ставкою 20 %, а також за умови, що податкова накладна від постачальника отримана).

Виконання зазначених процедур поточного внутрішнього контролю дозволить оперативно виявляти можливі помилки податкового або

фінансового обліку і виправляти їх перед формування податкової звітності з податку на додану вартість.

Таким чином впровадження в практику ТОВ «Заводське» аналітичного обліку на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» і зазначених контрольних процедур в цілому сприятиме підвищенню якісного рівня обліково-контрольного забезпечення організації розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

В ході проведеного дослідження системи внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість були систематизовані основні процедури такого контролю на етапах попереднього, поточного та наступного контролю. Сформована систематизація дозволить підвищити рівень методичного забезпечення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість не лише ТОВ «Заводське», а й інших платників даного податку.

З метою підвищення організаційного рівня управління розрахунками ТОВ «Заводське» з бюджетом за податком на додану вартість в межах проведеного дослідження був також розроблений порядок кількісної оцінки фінансових втрат, що несе покупець (замовник) – платник ПДВ у випадку несвоєчасної реєстрації постачальником (підрядником) податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Оцінку фінансових втрат пропонується здійснювати із припущенням, що покупець (замовник) у зв'язку із порушенням терміну реєстрації постачальником податкової накладної був вимушений раніше перерахувати кошти на поповнення казначейського рахунку з ПДВ з метою виконання власних зобов'язань щодо реєстрації податкових накладних. Таким чином втрати оцінюються шляхом розрахунку відсотків виходячи з суми податку на додану вартість відповідної податкової накладної та кількості календарних днів з дати граничного терміну реєстрації, що був порушений, до дати реєстрації документу із порушенням терміну. У якості відсоткової ставки можна залучити ставку, за якою підприємство залучає кредитні кошти, або

ставку, за якою це потенційно можливо, якщо такі кредитні кошти підприємство для фінансування не залучає.

Розроблений порядок оцінки таким чином дозволяє кількісно визначити прямі фінансові втрати покупця – платника податку на додану вартість у випадках порушення постачальником визначених законодавчо термінів реєстрації податкових накладних, у тому числі з метою обґрунтування претензій до такого постачальника щодо компенсації нанесених втрат.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Акентьєва О.Б. Сучасні тенденції побудови та розвитку системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні. *Схід*. 2005. № 4 (70). С. 11-15.
2. Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : монографія. Львів : Каменяр, 2000. 303 с.
3. Артюх О.В., Топольницька Н.Д. Фінансовий контроль податку на додану вартість: питання оптимізації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 8. Ч. 1. С. 8-11.
4. Бабін І. Функціональний підхід до систематизації елементів юридичної конструкції податку. *Право України*. 2007. № 5. С. 69-73.
5. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Податкова система : навч. посіб. Одеса : Видавництво «ВМВ», 2014. 344 с.
6. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія. Київ : КНТЕУ, 2010. 655 с.
7. Бечко П.К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2009. 288 с.
8. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний університет. Київ, 2008. 21 с.
9. Братушка Е.С., Кононець Є.В. Генеза податку на додану вартість в Україні та світі. *Ефективна економіка*. 2016. № 5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2959> (дата звернення 12.11.2021).
10. Валуев Б.И., Горлова Л.П., Муравская В.В. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета. Одесса : Одиссей, 1996. 342 с.
11. Великий Ю.В. Внутрішній контроль і аудит в Україні. *Інвестицій: практика та досвід*. 2017. № 7. С. 5-7.

12. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.
13. Войнаренко М.П., Пухальська Г.В. Податковий облік і аудит : підручник. Київ : ВЦ «Академія», 2009. 376 с.
14. Гавриленко Н.В. Податкова система : навч. посіб. Львів: Новий світ – 2000, 2007. 328 с.
15. Гусак Н.Б., Гусак Ю.Д. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2008. 320 с.
16. Добрик Л.О., Літовченко А.А. ПДВ в Україні: проблеми адміністрування та напрямки удосконалення. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 14. С. 34-36.
17. Дроздовська О.С., Озерчук О.В. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 10. С. 44-50.
18. Енгельс Ф. Походження сім'ї, приватної власності і держави. Київ : Видавництво політичної літератури України, 1964. 171 с.
19. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятник О.М. Податкова система : підручник. Київ : Видавництво «Атіка», 2006. 920 с.
20. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007. 429 с.
21. Корнійчук О. Організація податкового обліку з податку на додану вартість. Харків : Орієнтир, 2018. 124 с.
22. Коцупатрий М.М., Ковач С.І., Мельник В.В. Податковий облік і звітність : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2012. 352 с.
23. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 371 с.
24. Крупей Н.С. Економічна сутність податків та їх функції. *Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2012. Випуск 19.

С. 36-40.

25. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта, 2009. 460 с.

26. Кушніренко О.А. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю оподаткування сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2015. Вип. 15. Ч. 2. С. 151-156.

27. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства : монографія. Київ : Вид-во «АВРІО», 2005. 264 с.

28. Малкіна Я.Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України. *Глобальні та національні проблеми економіки. Наукове видання Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського*. 2015. Випуск 6. С. 854-858.

29. Мірчев О.В. Проблеми і шляхи нарощування податкового потенціалу у світлі реалізації окремих принципів податкового кодексу України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 2(14). С. 134-138.

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. Дата оновлення: 10.058.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення 12.11.2021).

31. Нездойминого О.Є. Податки – основний важіль макроекономічного регулювання. *Економіка і суспільство*. 2016. Випуск 2. С. 142-146.

32. Новікова Х.К. Внутрішній контроль як складова управління діяльністю підприємства. *Економічний аналіз*. 2015. № 2. Том 19. С. 109-116.

33. Озерчук О.В., Райнова Л.Б. Фіскальна ефективність прямих податків в Україні та фактори, що на неї вплинули. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 8. С. 87-92.

34. Опарін В.М. Фінансова система України (теоретико-методологічні

аспекти) : монографія. Київ : КНЕУ, 2005. 240 с.

35. Оспіщев В.І., Близнюк О.П., Лагнова Л.І. Фінанси : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 415 с.

36. Островецький О.М. Формування податкових надходжень бюджету в умовах трансформації економіки України : дис. канд. екон. наук : 08.04.01. Київ : Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України, 2006. 222 с.

37. Очеретько Л.М., Сітало В.О. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66-70.

38. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права : монографія. Чернівці : ЧНУ, 2009. 275 с.

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій та Інструкція щодо його застосування: 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 12.11.2021).

40. Погрібна О.П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка. *Фінансовий контроль*. 2002. № 1. С. 39-41.

41. Погрібна О.П. Організація контролю розрахунків з податку на додану вартість в умовах законодавчих змін. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4425> (дата звернення 12.11.2021).

42. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 12.11.2021).

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 12.11.2021).

44. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових

накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246. Дата оновлення: 23.04.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення 12.11.2021).

45. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21. Дата оновлення: 12.03.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text> (дата звернення 12.11.2021).

46. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. Дата оновлення: 12.03.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення 12.11.2021).

47. Прусс В.М., Шпак Н.Г., Пітерська В.М. Податки та податкова система України : навч. посіб. Харків : Бурун Книга, 2009. 160 с.

48. Рева Т.М. Податковий менеджмент : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 540 с.

49. Редзюк Т.Ю., Чернелевський Л.М. Податковий облік і контроль : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2014. 328 с.

50. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 104 с.

51. Савчук В.А. Податкове регулювання економіки: сутність та проблеми реалізації в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 1. С. 62-64.

52. Салига С.Я., Меліхова Т.О. Аудит податків суб'єктів господарювання : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 224 с.

53. Сіменко І.В. Якість системи управління підприємствами: методологія, організація, практика : монографія. Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. 394 с.

54. Скорнякова Ю.Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Запоріжжя : ЗНУ, 2021. 119 с.

55. Скорнякова Ю.Б. Теорія бухгалтерського обліку: основи обліку :

конспект лекцій. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2019. 90 с.

56. Скорнякова Ю.Б. Удосконалення системи податкового обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету*. 2013. № 3 (31). С. 64-72.

57. Соловійова Ю.О., Бударіна О.В. Методи здійснення податкового контролю. *Право і суспільство*. 2013. № 6-2. С. 276-279.

58. Стефаник І.Б. Мета і завдання державного фінансового контролю підприємницької діяльності. *Фінанси України*. 2002. № 4. С. 133-137.

59. Тараканов С.А., Скорнякова Ю.Б. Окремі аспекти внутрішнього контролю визнання податкових зобов'язань з ПДВ за операціями із основними засобами. Матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Формування конкурентоспроможності національної економіки: трансформація в умовах розвитку інновацій» (м. Запоріжжя, 3-4 вересня 2021 року). Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2021. С. 98-102.

60. Тараканов С.А., Скорнякова Ю.Б. Фінансові втрати платників ПДВ у випадках порушення контрагентами дисципліни реєстрації податкових накладних. Збірник матеріалів XVI Міжнародної науково-практичної конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2021. С. 163-165.

61. Тараканов С.А., Скорнякова Ю.Б. Податок на додану вартість: нормативне регулювання, адміністрування та відображення в обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених*. Випуск 6 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : ЗНУ, 2021. С. 100-110.

62. Теремецький В.І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2012. № 1. С. 115-126.

63. Тлумачний словник сучасної української мови: близько 50000 слів / укладач І.М. Забіяка. Київ : Видавництво «Арій», 2007. 512 с.
64. Турянський Ю. І. Податки як суспільно-економічна категорія їх функції та види. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.1. С. 296-302.
65. Ушакова Л. Організація внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податками. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 27. С. 15-21.
66. Фадеєва Г.М. Податкова система : конспект лекцій. Харків : НТУ «ХП», 2015. 117 с.
67. Хлівний В.К., Степура М.М. Суперечлива сутність податків як джерело ризиків бюджетних втрат. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 17. С. 28-32.
68. Чмерук М. Підвищення якісного рівня податкового контролю розрахунків з бюджетом з ПДВ. *Вісник Податкової служби України*. 2011. № 9. С. 5-11.
69. Шигун М.М., Уллубієва К.К. Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Вісник Харківського національного університету*. 2012. № 2. С. 83-85.
70. Шура Н.О., Буркова Л.А., Семеняка Т.В. Сутність, значення та актуальні питання оподаткування в Україні в сучасних умовах. *Ефективна економіка*. 2016. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5012> (дата звернення 12.11.2021).
71. Ferquson C. Seow P.-S. Accounting information systems research over the past decade: Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235-251.
72. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Jerry J. Weygandt. Accounting – Tools for business decision making. Wiley, 2011. 1458 p.
73. McConnell C.R., Brue S.L. Economics: principles, problems, and policies. Vol. 2. New York: McGraw-Hill Publishing Company, 1990. 400 p.
74. McCulloch J.R. Treatise on the Principle and Practical Influence of

Taxation and the Funding System. London : SQ Publishing Company, 1997. 142 p.

75. Seligman E.R. A Progressive Taxation in Theory and Practice. New York: Macmillan Co., 2008. 292 p.

ДОДАТОК А

ДОДАТОК Б