

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Податок на додану вартість: облік і контроль нарахування та сплати

ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»  
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

О.А. Скалецька

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

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

Запоріжжя – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»  
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020р.

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Скалецькій Оксані Анатоліївні

1. Тема роботи: Податок на додану вартість: облік і контроль нарахування та сплати ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ» керівник роботи Скорнякова Юлія Борисівна к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02 грудня 2020 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи обліку та контролю податку на додану вартість; вивчити організацію та методикку обліку ПДВ на ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ»; розкрити контроль розрахунків з ПДВ на ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 10 табл. та 1 формула.

## 6. Консультанти розділів роботи в'яснити дати

| Розділ | Консультант                       | Підпис, дата   |                  |
|--------|-----------------------------------|----------------|------------------|
|        |                                   | Завдання видав | Завдання прийняв |
| 1      | к.е.н., доцент<br>Скорнякова Ю.Б. | 19.08.2020     | 19.08.2020       |
| 2      | к.е.н., доцент<br>Скорнякова Ю.Б. | 16.09.2020     | 16.09.2020       |
| 3      | к.е.н., доцент<br>Скорнякова Ю.Б. | 07.10.2020     | 07.10.2020       |

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № з/п | Назва етапів кваліфікаційної роботи              | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|-------|--|-------------------------------|----------|
| 1.    | Складання плану роботи, підбір літератури        | липень 2020                   | виконано |
| 2.    | Написання вступу                                 | липень 2020                   | виконано |
| 3.    | Виконання першого розділу                        | серпень 2020                  | виконано |
| 4.    | Виконання другого розділу                        | вересень 2020                 | виконано |
| 5.    | Виконання третього розділу                       | жовтень 2020                  | виконано |
| 6.    | Написання висновків                              | листопад 2020                 | виконано |
| 7.    | Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії | листопад 2020                 | виконано |
| 8.    | Подання роботи на кафедру                        | грудень 2020                  | виконано |

Студентка \_\_\_\_\_  
( підпис )О. А СкалецькаКерівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

Ю.Б.Скорнякова

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 114 с., 3 розділи, 10 табл., 19 додатків, 79 джерел.

НЕПРЯМІ ПОДАТКИ, ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ, ЛІМІТ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, АКТ РЕВІЗІЇ

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ на ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та контролю розрахунків ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ» з бюджетом за податком на додану вартість.

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.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності контролю розрахунків з ПДВ. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення обліку розрахунків з ПДВ шляхом використання розробленої «Порівняльної відомості податкових розрахунків», застосування якої дозволяє порівняти суми зобов'язань перед бюджетом, які

можуть виникати у бухгалтерському обліку або в результаті неправильного застосування правил оподаткування;

– методичне забезпечення процедур внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ за допомогою документу «Опис виявленого відхилення під час внутрішнього контролю розрахунків за податками», який деталізує виявлені відхилення з посиланням на первинний документ, нормативну базу, відповідальну особу за складання такого документа, а також пропозиції щодо його виправлення.

За підсумками проведених досліджень також розроблені основні напрямки роботи з удосконалення облікового відображення показників формули системи електронного адміністрування ПДВ, сформовано план-графік та програму внутрішнього контролю за дотриманням порядку перевірки розрахунків за податковими платежами з ПДВ, запропоновано застосування Реєстру виявлених відхилень розрахунків з бюджетом з ПДВ на підприємстві, за допомогою якого можна зафіксувати виявлені відхилення в ході перевірки розрахунків за податками, відповідну аналітичну інформацію та узагальнити наслідки виявленого відхилення.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з ПДВ в обліку та підвищити ефективність контрольних процедур розрахунків з бюджетом за даним податком. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку розрахунків з ПДВ та на підвищення ефективності контрольних процедур, можуть бути впроваджені в облікову та контрольну практику вітчизняних підприємств, а також можуть бути залучені при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з питань оподаткування, обліку та контролю.

## SUMMARY

Qualifying work contains 114 pp., 3 sections, 10 tab., 19 annex, 79 references.

### INDIRECT TAXES, VALUE ADDED TAX, TAX LIABILITIES, TAX CREDIT, LIMIT, ACCOUNTING, CONTROL, AUDIT ACT

The object of study is the process of accounting and control of calculations with the budget for VAT at LLC «UNIVERSAL MOBILE TECHNOLOGIES».

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the organization of accounting and control of calculations of LLC «UNIVERSAL MOBILE TECHNOLOGIES» with the budget for value added tax.

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.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to the improvement of accounting and improving the efficiency of control of VAT calculations. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– methodological support for accounting of VAT calculations by using the developed «Comparative statement of tax calculations», the use of which allows you to compare the amounts of liabilities to the budget that may arise in accounting or as a result of incorrect application of tax rules;

– methodological support of procedures for internal control of VAT settlements using the document «Description of the detected deviation during the internal control of tax calculations», which details the identified deviations with reference to the primary document, regulatory framework, the person responsible for compiling such a document, as well as proposals for its correction.

According to the results of the research, the main directions of work on improving the accounting of the indicators of the formula of electronic VAT administration system are developed, the plan-schedule and the program of internal control over the procedure of checking VAT payments are formed, the application of the Register of detected the enterprise, with the help of which it is possible to record the detected deviations during the inspection of tax calculations, the relevant analytical information and to summarize the consequences of the detected deviation.

Application in practice of the recommendations offered by the author will allow to provide adequate reflection of operations on the VAT in the account and to increase efficiency of control procedures of calculations with the budget under the given tax. The results of the study are aimed at improving the reliability, efficiency and analytical accounting of VAT calculations and improving the efficiency of control procedures, can be implemented in accounting and control practice of domestic enterprises, and can be involved in the development of regulations and legislation on taxation, accounting and control.

## ЗМІСТ

### ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

### РЕФЕРАТ

### SUMMARY

### СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП ..... 11

### РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Податок на додану вартість як складова податкової системи України..... 16

1.2 Економічна сутність податку на додану вартість в сучасних умовах.. 20

1.3 Законодавче регулювання обліку та контролю операцій з ПДВ..... 28

### РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПДВ НА ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 38

2.2 Організація обліку ПДВ та облікова політика підприємства..... 52

2.3 Аналітичний та синтетичний облік ПДВ..... 58

2.4 Порядок відображення ПДВ в звітності підприємства..... 64

2.5 Шляхи удосконалення обліку ПДВ..... 76

### РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ПДВ НА ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ»

3.1 Організація внутрішнього контролю операцій з ПДВ на підприємстві..... 81

3.2 Перевірка за операціями з ПДВ..... 86

3.3 Узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту перевірки..... 90

3.4 Реалізація контрольних процедур та їх удосконалення..... 96



|  |     |
|--|-----|
| ВИСНОВКИ .....   | 102 |
| ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....  | 107 |
| ДОДАТОК А Визначення поняття «Податок на додану вартість».....   | 115 |
| ДОДАТОК Б Елементи податку на додану вартість.....   | 116 |
| ДОДАТОК В База оподаткування операцій з ПДВ.....   | 117 |
| ДОДАТОК Д Ставки ПДВ.....  | 118 |
| ДОДАТОК Е Основні режими пільгового оподаткування ПДВ.....   | 120 |
| ДОДАТОК Ж Динаміка частки ВВП технологічних секторів у загальному обсязі випуску продукції в Україні у 2011-2017 рр., % (дані зазначені для високотехнологічного сектору)..... | 121 |
| ДОДАТОК И Фінансовий звіт за 2018 рік.....   | 122 |
| ДОДАТОК К Фінансовий звіт за 2019 рік.....   | 123 |
| ДОДАТОК Л Аналітичний баланс-нетто ТОВ «УМТ» за 2018-2019р.....  | 124 |
| ДОДАТОК М Наказ №02/01 від 01.01.2018 «Про облікову політику на підприємстві».....   | 126 |
| ДОДАТОК Н Податкова накладна.....  | 133 |
| ДОДАТОК П Основні правила заповнення податкових накладних.....   | 134 |
| ДОДАТОК Р Випадки, коли податкова накладна не надається.....   | 141 |
| ДОДАТОК С Відображення бухгалтерських проведення розрахунків з ПДВ на ТОВ «УМТ» за січень 2019 року.....   | 142 |
| ДОДАТОК Т Аналіз рахунку 6431 за січень 2019 року.....   | 144 |
| ДОДАТОК У Аналіз рахунку 6441 за січень 2019 року.....   | 145 |
| ДОДАТОК Ф Аналіз рахунку 6411 за січень 2019 року.....   | 146 |
| ДОДАТОК Ц План-графік контролю розрахунків за податками.....   | 147 |
| ДОДАТОК Ш Програма внутрішнього контролю розрахунків за податковими платежами.....   | 149 |

## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

БВ – бюджетне відшкодування;

ГКУ – Господарський кодекс України;

ДФС – Державна фіскальна служба;

ЄРПН – єдиний реєстр податкових накладних;

ЕЦП – електронний цифровий підпис;

МКУ – Митний Кодекс України;

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності;

п. – пункт;

пп. – підпункт;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПК – податковий кредит;

ПКУ – Податковий кодекс України;

ПН – податкова накладна;

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ПЗ – податкове зобов'язання;

р. – рік;

СЕА – система електронного адміністрування;

ст. – стаття;

тис. грн. – тисяч гривень.

ЦКУ – Цивільний кодекс України.

## ВСТУП

Податок на додану вартість є особливою формою податку з обігу, який передбачений практикою оподаткування більшості країн світу, у тому числі і податковою системою в Україні. Оподаткування доданої вартості, сплата податку із новоствореної вартості на етапі її формування наближають даний податок до прямих податків. Процес формування доданої вартості має суттєвий вплив на процедури визначення податків, які мають бути сплачені суб'єктом господарювання в процесі господарської діяльності. Проте, в сучасних умовах господарювання податок на додану вартість почав поступово втрачати свою фіскальну роль.

Перш за все, це пов'язано з невідповідністю назви даного податку та порядку його обчислення, обліку та адміністрування. Тому, актуальним на сьогодні є дослідження суті податку на додану вартість з метою виявлення суперечностей нормативно-правових актів, які регулюють порядок адміністрування даного податку, та порядку формування та визначення доданої вартості відповідно до класичної економічної теорії. Результати такого дослідження створять основу для підвищення фіскальної ролі даного податку, уникнення подвійного оподаткування, адже саме з'ясування порядку формування доданої вартості дасть змогу максимально очистити таку вартість до оподаткування від непрямих податків та платежів, що включаються до неї, та, відповідно, спростити порядок відображення в бухгалтерському обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

Проблематикою принципів стягування, відображення в обліку, формування податкової звітності та здійснення контрольних процедур розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість у різні часи займалися такі вітчизняні вчені-економісти, як О. Дзюба, О. Кушніренко, М. Лесько, О. Оксенюк, О. Подолянчук, А. Чирва та інші. В той же час вітчизняне податкове законодавство постійно змінюється, залишаються

наявними різноманітні суперечливі питання щодо порядку визначення податкового кредиту та податкового зобов'язання, облікового відображення цього податку, які в сукупності негативно позначаються на якісному рівні обліку діяльності суб'єктів господарювання та роботі фіскальних органів щодо контролю розрахунків з бюджетом. Це все зумовлює актуальність пошуку більш ефективних напрямів облікового відображення податку на додану вартість, методів його обчислення, методів проведення контролю розрахунків з ПДВ тощо. Саме недостатня розробка теоретичних і методичних питань обліку та контролю розрахунків з бюджетом з ПДВ, а також наукова і практична значимість вказаних проблемних питань зумовили вибір теми кваліфікаційної роботи та обґрунтовують її актуальність.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та контролю розрахунків ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ» з бюджетом за податком на додану вартість.

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

- розглянути економічну сутність доданої вартості та податку на додану вартість;
- систематизувати питання нормативного регулювання обліку та контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- на основі проведеного дослідження наявної в ТОВ «УМТ» системи відображення в обліку та податковій звітності розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість розробити пропозиції щодо її вдосконалення;
- дослідити наявну практику внутрішнього контролю розрахунків ТОВ «УМТ» з бюджетом за податком на додану вартість;
- обґрунтувати пропозиції щодо підвищення якісного рівня методичного забезпечення здійснення контрольних процедур та оформлення їх результатів.

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю розрахунків з

бюджетом за ПДВ на ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів організації обліку та контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при уточненні сутності поняття «податок на додану вартість» та «податкова система»), діалектичний метод (при визначенні місця та ролі ПДВ у вітчизняній системі оподаткування, систематизації питань нормативного регулювання обліку та контролю розрахунків з бюджетом з ПДВ), історичний і системний підходи (при визначенні основних історичних етапів розвитку податкових розрахунків), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу (при дослідженні наявної на підприємстві практики обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом з ПДВ та обґрунтуванні пропозиції щодо її вдосконалення) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності контролю розрахунків з ПДВ.

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

- розроблені основні напрямки роботи з удосконалення облікового відображення показників формули системи електронного адміністрування ПДВ;
- сформовано план-графік та програму внутрішнього контролю за дотриманням порядку перевірки розрахунків за податковими платежами з ПДВ;
- запропоновано застосування Реєстру виявлених відхилень розрахунків з бюджетом з ПДВ на підприємстві, за допомогою якого можна зафіксувати виявлені відхилення в ході перевірки розрахунків за податками, відповідну аналітичну інформацію та узагальнити наслідки виявленого відхилення;

набули подальшого розвитку:

- методичне забезпечення обліку розрахунків з ПДВ шляхом використання розробленої «Порівняльної відомості податкових розрахунків», застосування якої дозволяє порівняти суми зобов'язань перед бюджетом, які можуть виникати у бухгалтерському обліку або в результаті неправильного застосування правил оподаткування;

- методичне забезпечення процедур внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ за допомогою документу «Опис виявленого відхилення під час внутрішнього контролю розрахунків за податками», який деталізує виявлені відхилення з посиланням на первинний документ, нормативну базу, відповідальну особу за складання такого документа, а також пропозиції щодо його виправлення.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку і контролю розрахунків з ПДВ, податкове законодавство, законодавчі та нормативні акти з питань оподаткування, обліку та контролю дисципліни розрахунків з бюджетом.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з ПДВ в обліку та підвищити ефективність контрольних процедур розрахунків з бюджетом за даним податком. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку розрахунків з ПДВ та на підвищення ефективності контрольних процедур, можуть бути впроваджені в облікову та контрольну практику вітчизняних підприємств, а також можуть бути залучені при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з питань оподаткування, обліку та контролю.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення тез «Система електронного адміністрування податку на додану вартість в контексті законодавчих новацій в Україні» та отримали позитивну оцінку науковців на XIII університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та

молодих вчених «Молода наука-2020» (Запоріжжя, 13-15 квітня 2020 р.).

Крім того питання обліку та контролю ПДВ було розглянуто в статті «Методи формування звітності обліку паливно-енергетичних ресурсів», яка опублікована в електронному фаховому науково-практичному журналі «Інфраструктура ринку» (Причорноморський науково-дослідний інститут економіки та інновацій № 43, 2020).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 114 сторінках друкованого тексту.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

#### 1.1 Податок на додану вартість як складова податкової системи України

На сьогоднішній день однією з основних передумов розвитку економіки України та забезпечення її стабільності є ефективне функціонування податкової системи, оскільки мобілізація податкових платежів до бюджету країни дає можливість органам державної виконавчої влади здійснювати реалізацію внутрішньої та зовнішньої політики, фінансування соціальних заходів. Сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку, є складовою податкової системи.

Кожний з видів податків має свої специфічні межі та функціональне призначення і займає окреме місце в податковій системі. Виходячи з форми оподаткування всі податки можна поділити на дві групи: прямі і непрямі.

Прямі податки – це податки, що стягуються в результаті придбання і акумулювання матеріальних благ, які залежать від прибутку або майна, і платниками яких безпосередньо є власники цих прибутків або майна.

Непрямі податки – це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від прибутку або майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару або послуги, і платником яких є кінцевий споживач даного товару або послуги.

Податкові системи, що склалися у розвинених країнах свідчать, що непрямі податки грають значну роль в формуванні прибутків держави і податковому регулюванні економічних процесів в державі. Історично



основним представником непрямих податків був акциз, при якому об'єктом оподаткування, як правило, виступала вартість товарів, що мали специфічну особливість (тютюн, алкогольні напої, легкові автомобілі, дорогоцінні метали і коштовності), або рівень споживання яких істотно залежав від зміни цін. У даний час в більшості країн в акцизні групи товарів включені: алкогольні напої, тютюнові вироби, бензин, легкові автомобілі, коштовності, інші предмети розкоші. Розвиток непрямих оподаткування привів до появи податку з обороту (своєрідного універсального акцизу), який в ряді країн трансформувався в податок з продажу, або податок на додану вартість. Останній широко застосовується в Західній Європі, де формує більш ніж половину надходжень до бюджету від непрямих податків. Найважливішим видом непрямих податків в Україні також є податок на додану вартість [64].

Історичний розвиток системи оподаткування привів до поступового стирання чітких відмінностей між прямими і непрямими податками. При цьому об'єкти оподаткування частково співпадають: пряма форма – податок на прибуток і непряма форма – податок на додану вартість. З точки зору платника це практично однакові податки. Тільки податок на додану вартість безпосередньо включається в ціну, а податок на прибуток враховується при встановленні ціни безпосередньо через рівень рентабельності (прибутковості) товарів, робіт і послуг. У той же час податок на додану вартість обмежує норму прибутку підприємств.

Також прямими і непрямими податками в рівній мірі оподатковуються прибутки споживачів, оскільки в одному випадку непрямі податки виступають у вигляді надбавки до ціни, а в іншому прямі податки включаються в ціну товарів на стадії реалізації.

Податки і збори – це обов'язкові платежі до бюджету і державних цільових фондів, що здійснюються платниками у порядку і на умовах, визначених законодавчими актами України [13].

Податки виконують дві основні функції – фіскальну та економічну. За допомогою фіскальної функції здійснюється формування бюджету країни,

реалізація економічної функції дає змогу державі безпосередньо впливати на процес суспільного відтворення в цілому, стимулюючи або стримуючи розвиток тих чи інших галузей народного господарства, посилюючи чи послаблюючи нагромадження капіталу, а також впливаючи на платоспроможний попит населення.

У світовій практиці податок на додану вартість став основним податком непрямой дії і в багатьох країнах замінив податок з обороту [28].

Податок на додану вартість – це частина новоствореної вартості на етапі реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг), що надходить до бюджету після їх продажу. Тобто, ПДВ – це непрямий податок, що сплачується до бюджету у вигляді надбавки до ціни товару, який сплачується споживачами.

Різні автори сучасності по різному трактують сутність ПДВ в частині системи оподаткування. Так, Дзюба О. стверджує, що ПДВ є загальнодержавним непрямим податком на споживчу вартість, який сплачується юридичними і фізичними особами. Його розробили та запровадили у Франції в 1954 році. При сплаті податку не береться до уваги фінансовий стан платника. При цьому можливий диференційований характеристиках груп товарів та послуг. За дослідженнями автора, на сьогодні ПДВ використовує більшість держав світу – 135. Ставки цього непрямой податку досить часто зазнають змін і коригуються залежно від макроекономічних умов [9].

За думкою Лесько М.В. [13] економічна сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості, що утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, а його сума входить до продажної ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. Як відзначають науковці ПДВ стягується на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією.

На кожному етапі розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів і сумою

податку, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг. При цьому на кожному етапі виробництва й обігу товару підприємство компенсує свої витрати і додає податок на новостворену на підприємстві вартість. Таким чином, теоретично підприємства є платниками ПДВ тільки формально, бо вони лише перераховують до бюджету суму податку, отриману від покупців, тобто цей податок виплачується не за рахунок власних доходів підприємства, а тягар його сплати фактично лягає на споживача товару (робіт, послуг).

Проте кінцевими споживачами можуть бути не тільки фізичні особи, але й підприємства. У випадку, коли підприємство не може перенести весь податок на покупця (продукція не реалізована або не оплачена покупцем), йому не відшкодовується вартість придбаних матеріальних активів, що призводить до погіршення його фінансового стану, порушення платіжної дисципліни та вимивання оборотних коштів.

У цьому випадку саме на продавця (виробника) лягають видатки із залучення додаткових оборотних коштів, необхідних для надходження податку від кінцевого споживача до держави. Чим більший обсяг доданої вартості і дефіцит оборотних коштів, тим більш обтяжливим буде цей бюджетний платіж для підприємства.

В Україні податок на додану вартість був запроваджений Декретом КМУ «Про податок на додану вартість» від 26.12.1992 №14-92. До Декрету вносилися численні зміни та доповнення і до введення норм Податкового кодексу [41] адміністрування ПДВ проводилося в редакції Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 №168/97-ВР.

Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [41]. Це дає можливість висловлювати науковцям власні думки щодо визначення сутності ПДВ (додаток А).

Підсумовуючи дані додатку А можна зробити висновок, що ПДВ – це

непрямий податок, який входить в ціну в товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але зобов'язання щодо його перерахування до бюджету покладено на фізичних чи юридичних осіб, які здійснюють реалізацію товарів (робіт, послуг).

Роль ПДВ в податковій системі України наразі є дуже висока. Широка база оподаткування цього універсального акцизу є цінною для фіскальної функції податків. Але щоб конкретний податок, як і податкова система, в цілому, був ефективним потрібно чітко встановлювати податковий тиск на платників податку.

## 1.2 Економічна сутність податку на додану вартість в сучасних умовах

Податок на додану вартість становить основну частину доходів держбюджету України.

У нашій країні, як і в більшості країн, де є ПДВ, застосовується непрямий метод оцінки доданої вартості – метод податкового кредиту, тобто сума податку, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумами податку, отриманого від покупців, і сумами податку, сплаченого постачальникам.

Метод податкового кредиту має ряд переваг, основною з яких для платників податку є можливість отримувати бюджетне відшкодування, наприклад, придбавши сировину і ще не виготовивши з неї продукцію, товаровиробник (платник податку) може отримати з бюджету суму податку на додану вартість, сплачену у складі ціни цієї сировини.

Перевага податку на додану вартість пов'язана в першу чергу з його роллю у формуванні доходів бюджету. Однак це не свідчить про те, що податок не виконує регулюючої функції. При вмілому використанні податку на додану вартість він може бути ефективним засобом регулювання

економіки.

Економічна сутність податку на додану вартість представлена через сукупність системи елементів оподаткування, представлені у відповідності розділу V ПКУ [41] (додаток Б).

Об'єктом оподаткування є операції платників 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 в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу;

в) ввезення 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.

З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

Для цілей оподаткування платниками ПДВ є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку ;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний

кордон України відповідно до МКУ [23], а також:

– особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством;

– особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із цим Кодексом, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.

б) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у ст. 243 МКУ), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому КМУ;

8) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

База оподаткування операцій, що оподатковуються ПДВ, визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

Схему його бази оподаткування наведено в додатку В.

Податок на додану вартість є внутрішнім податком і не може регулюватися нормами міжнародних угод крім угод, ратифікованих Верховною Радою України. Чинне законодавство з питань податку на додану вартість призводить до іммобілізації власних обігових коштів платників під час придбання товарів, робіт, послуг, що підлягають оподаткуванню, а також дає можливість здійснювати посилений контроль з боку органів податкової адміністрації за повнотою сплати податку до бюджету та проведення відшкодування із бюджету.

Наряду з цим необхідно відмітити, що діючим законодавством виділені наступні ставки оподаткування, наведені в додатку Д.

Також виділяються операції, що не є об'єктом оподаткування. Найхарактернішими з них є операції з:

– випуску, розміщення і продажу за кошти цінних паперів, емітованих (випущених в обіг) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, Державним казначейством України, органами місцевого самоврядування, включаючи приватизаційні і компенсаційні папери (сертифікати), житлові чеки, земельні бони, а також деривативи; обміну цінних паперів на інші цінні папери, депозитарної, реєстраторської і клірингової діяльності по цінних паперах. Норми цього

підпункту не застосовуються до операцій з продажу бланків дорожніх, банківських особистих чеків, цінних паперів, розрахункових платіжних документів, пластикових (розрахункових карток);

– передача майна орендодавця (лізингодавця), який є резидентом, у користування орендареві (лізингоотримувачу) згідно з умовами договору оренди (лізингу) і його повернення орендодавцеві (лізингодавцеві) після закінчення дії такого договору;

– сплати орендних (лізингових) платежів за умовами договору фінансової оренди (лізингу) або з умовами договору оренди житлового фонду, що є основним місцем проживання орендаря;

– передача майна в заставу позикодавцеві (кредитору) згідно з договором позики і його повернення заставодавцю після закінчення дії такого договору;

– передача кредитором, який є резидентом, об'єкта іпотечного кредиту у власність або використання позичальником;

– грошових виплат основної суми і відсотків згідно з умовами іпотечного кредиту.

Податок на додану вартість є внутрішнім податком і не може регулюватися нормами міжнародних угод крім угод, ратифікованих Верховною Радою України. Чинне законодавство з питань податку на додану вартість призводить до іммобілізації власних обігових коштів платників під час придбання товарів, робіт, послуг, що підлягають оподаткуванню, а також дає можливість здійснювати посилений контроль з боку органів податкової адміністрації за повнотою сплати податку до бюджету та проведення відшкодування із бюджету [50].

Також виділяються операції, що не є об'єктом оподаткування (податкові пільги) (додаток Е).

Найхарактернішими з них є операції з:

– випуску, розміщення і продажу за кошти цінних паперів, емітованих (випущених в обіг) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним



банком України, Міністерством фінансів України, Державним казначейством України, органами місцевого самоврядування, включаючи приватизаційні і компенсаційні папери (сертифікати), житлові чеки, земельні бони, а також деривативи; обміну цінних паперів на інші цінні папери, депозитарної, реєстраторської і клірингової діяльності по цінних паперах. Норми цього підпункту не застосовуються до операцій з продажу бланків дорожніх, банківських особистих чеків, цінних паперів, розрахункових платіжних документів, пластикових (розрахункових карток);

– передача майна орендодавця (лізингодавця), який є резидентом, у користування орендареві (лізингоотримувачу) згідно з умовами договору оренди (лізингу) і його повернення орендодавцеві (лізингодавцеві) після закінчення дії такого договору;

– сплати орендних (лізингових) платежів за умовами договору фінансової оренди (лізингу) або з умовами договору оренди житлового фонду, що є основним місцем проживання орендаря;

– передача майна в заставу позикодавцеві (кредитору) згідно з договором позики і його повернення заставодавцю після закінчення дії такого договору;

– передача кредитором, який є резидентом, об'єкта іпотечного кредиту у власність або використання позичальником;

– грошових виплат основної суми і відсотків згідно з умовами іпотечного кредиту.

Податковий кредит – це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V ПКУ (пп. 14.1.181 ПКУ).

Право на податковий кредит виникає при проведенні операцій з:

– придбання або виготовлення товарів (у тому числі при їх ввезенні на митну територію України) та послуг;

– придбання (будівництва, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому

числі у зв'язку з придбанням і ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду, при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

– отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та при отриманні послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

– ввезенню необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного та фінансового лізингу.

Дата виникнення права на податковий кредит згідно п. 198.2 ПКУ дорівнює даті події, яка сталася раніше:

– дата списання коштів із банківського рахунку платника ПДВ в оплату товарів/послуг;

– дата отримання платником ПДВ товарів/послуг.

– по ввезенню на митну територію України є дата сплати ПДВ по податкових зобов'язаннях згідно п. 187.8 ПКУ;

– для фінансової оренди (лізингу) – дата фактичного отримання об'єкту фінансового лізингу таким орендарем;

– для довгострокових договорів (контрактів) – дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами);

– для товарів/послуг, постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку – факт постачання (придбання) таких товарів/послуг підтверджується даними обліку.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку, отримана або нарахована платником у звітному періоді. Це та сума податку, яку суб'єкт господарювання у своєму податковому обліку нараховує на договірну вартість з урахуванням націнки, яку він додає до товару, щоб отримати прибуток. Суми ПЗ, які нараховані на договірну вартість товару, – це кошти, які потрібно віддати до бюджету. При цьому зменшити суму ПЗ звітного періоду платник податку має право на суму ПК, яка сплачена (нарахована) у

складі вартості товарів / послуг, що придбавалися. Таким чином, за підсумками звітнього періоду платник ПДВ перераховує до бюджету суму, яка складає різницю між ПЗ і ПК.

Незважаючи на те, що в теорії ПДВ сплачується за рахунок кінцевого покупця, займається розрахунком і сплатою до бюджету цього податку, саме, продавець – платник ПДВ. Априорі далі говоритимемо про платників ПДВ, не забуваючи, щоправда, що бувають ситуації, коли нараховувати ПЗ доводиться і неплатникові ПДВ.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

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

- дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – даті оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Таким чином, діючим законодавством стимулюється продаж товарів (робіт, послуг) на експорт, оскільки експортні поставки в розрахунках за валюту, в тому числі і національну, оподатковуються за нульовою ставкою. Такий порядок оподаткування експорту передбачає щомісячне відшкодування сум податку з експорту, сплачених на проміжних етапах виробництва продукції, що експортується і немає негативного впливу на конкурентоспроможність вітчизняної продукції на зовнішніх ринках.

У той же час слід зауважити, що природа податку на додану вартість

вимагає, щоб податкове законодавство з питань оподаткування цим податком будувалося на принципах, які забезпечують оптимальну його модель, без урахування короткотермінових інтересів, а за короткий термін застосування зазначеного закону, до нього внесено багато змін і доповнень, що і призводить до знищення суті податку.

### 1.3 Законодавче регулювання обліку та контролю операцій з ПДВ

На сьогоднішній день в Україні вступили в силу і діють велика кількість законодавчого та інструктивного матеріалу, відносно обліку, нарахування та сплати податку на додану вартість. Україна в своєму розвитку податкової системи застосовувала досвід провідних країн світу, в тому числі і відносно нормативної бази.

ЦКУ №435 від 16.01.2003 [72] та ГКУ №436 від 16.01.2003 [5] визначають загальні засади майнових відносин в рамках держави, особливості функціонування та взаємодії фізичних та юридичних осіб.

Згідно з частиною шостою ст. 374 МКУ [23] товари (крім підакцизних), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, що переміщуються (пересилаються) на митну територію України на адресу одного одержувача в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях, на адресу одного одержувача в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях, підлягають усному декларуванню на підставі товаросупровідних документів та не є об'єктами оподаткування митними платежами.

Товари (крім підакцизних), що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових, міжнародних експрес-відправленнях, сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, але не перевищує

еквівалент 10000 євро, або переміщуються (пересилаються) без дотримання умов, передбачених частиною п'ятою ст. 374 МКУ, підлягають письмовому декларуванню в порядку, встановленому для громадян, та оподатковуються ввізним митом за ставкою 10 відсотків та податком на додану вартість за ставкою, встановленою ПКУ. Базою оподаткування для таких товарів є частина їх сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 150 євро (частина сьома ст. 374 МКУ).

Товари (крім підакцизних), сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 10000 євро, що пересилаються (переміщуються) на митну територію України в міжнародних поштових відправленнях, міжнародних експрес-відправленнях, підлягають декларуванню та митному оформленню з поданням митної декларації, передбаченої законодавством України для підприємств, а також дозволів (ліцензій), сертифікатів відповідності чи свідоцтв про визнання відповідності у випадках, установлених законодавством України для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, та оподатковуються ввізним митом за повними ставками Митного тарифу України, особливими видами мита відповідно до частини першої ст. 275 МКУ та податком на додану вартість за ставкою, встановленою ПКУ (частина восьма ст. 374 МКУ).

При цьому Законом України від 23.11.2018 № 2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [59], редакція якого діє з 01 січня 2019 року викладено в новій редакції п.п. 196.1.17 п. 196.1 ст. 196 ПКУ, згідно з абзацом третім якого не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 100 євро, для одного одержувача – фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях.

Водночас згідно із Законом № 2628 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ доповнено п. 68, відповідно до якого з 1 січня 2019 року по 30 червня 2019 року не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро для одного одержувача – фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях. З 1 липня 2019 року по 31 грудня 2020 року нарахування та сплата податку на додану вартість у разі ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро для одного одержувача – фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях, здійснюються у порядку нарахування та сплати податку на додану вартість, визначеному МКУ при ввезенні на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро для одного одержувача – фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996 від 16.07.1999 [58] визначає загальні засади ведення бухгалтерського обліку в Україні, а також основні його принципи та особливості державного регулювання. Також даний закон визначає загальні терміни, які відносяться до бухгалтерського обліку, а також його особливості і характерні риси.

Постанова КМУ №419 від 28.02.2002 «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» [54] затверджує порядок та строки подання

форм фінансової звітності до державних контрольних органів.

Також, до документів, що регламентують облік і контроль розрахунків за ПДВ можна віднести наступні накази МФУ: НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24], П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [45], П(с)БО 11 «Зобов'язання» [46].

Основним нормативним документом, який регламентує облік ПДВ в Україні, є Податковий кодекс України [41].

Слід зазначити, що науковці відзначають, що кодекс не є ідеальним. Є деякі «прогалини», які можна трактувати двобічно.

Згідно з нормами п. 198.3 ПКУ, нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи почали придбані товари/послуги й основні фонди використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника ПДВ протягом звітного податкового періоду. А також незалежно від того, чи здійснював платник ПДВ оподатковувані операції протягом відповідного звітного податкового періоду.

Тобто податковий кредит визнають за всіма покупками незалежно від напряму їх використання.

Утім тут усе одно є обмеження. Так, перешкодою для визнання податкового кредиту буде відсутність належним чином оформлених підтвердних документів – п. 198.6 ПКУ. До таких документів належать:

- зареєстровані в ЄРПН податкові накладні/розрахунки коригування;
- митні декларації;
- інші документи, передбачені п. 201.11 ПКУ.

Проте це не означає, що весь «вхідний» ПДВ так і залишиться в складі податкового кредиту. Адже згідно з п. 198.5 ПКУ платник ПДВ має нарахувати компенсаційні податкові зобов'язання, скласти й зареєструвати в ЄРПН зведену податкову накладну, у разі якщо товари/послуги/необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися:

– в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до ст. 196 ПКУ (крім випадків проведення операцій, передбачених пп. 196.1.7 ПКУ) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

– в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до ст. 197, підрозділу 2 розділу XX ПКУ, міжнародних договорів (угод) (окрім випадків, прописаних у пп. 197.1.28 і п. 197.11 ПКУ);

– в операціях, що здійснюються платником ПДВ у межах балансу платника ПДВ, у т.ч. передання для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

– в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених п. 189.9 ПКУ).

Зауважимо, прописане правило діє для товарів/послуг, необоротних активів, під час придбання або виготовлення яких суми «вхідного» ПДВ були включені до складу податкового кредиту. Тобто якщо податковий кредит не визнавали – компенсаційних податкових зобов'язань із ПДВ також не буде. Із цим погоджуються й податківці, зазначаючи, що норми п. 198.5 ПКУ працюють лише для придбань із ПДВ. Тоді як за товарами/послугами, купленими без ПДВ як до 01.07.2015 року, так і після цієї дати, компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ не нараховують (листи ДФС України від 07.08.2015 №29163/7/99-99-19-03-02-17 [18] і від 09.06.2016 №12798/6/99-99-15-03-02-15 [19]).

Своєю чергою, слід урахувати зауваження в листі ДФС України від 12.01.2017 №408/6/99-99-15-03-02-15 [20], де мовиться: «...обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань із ПДВ відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ виникає у платника податку в разі, якщо придбані товари/послуги призначаються для використання або починають використовуватися в неоподатковуваних операціях або не в господарській діяльності такого платника податку, незалежно від того, чи при придбанні таких товарів/послуг суми ПДВ включалися до складу податкового кредиту, чи ні (за



виключенням товарів/послуг, придбаних до 1 липня 2015 року)».

Звідси можна зробити такий висновок: навіть якщо з певних причин платник ПДВ не включив вхідний ПДВ до податкового кредиту (хоча формально мав таке право), то все ж він повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 198.5 ПКУ.

Відповідно до вимог п. 201.1 ст. 201 ПКУ 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, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений ПКУ термін.

Відповідно до п. 201.10 ст. 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупців таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Згідно з пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 ПКУ постачанням товарів є 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.

Пп. 14.1.202 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначено, що продаж (реалізація) товарів – це 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.

Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах

договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Таким чином, з метою оподаткування ПДВ при здійсненні операцій постачання товарів, оплата за які не відбулася і постачальник не визначає податкові зобов'язання за касовим методом, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ вважається дата, на яку припадає початок передачі товару від постачальника або безпосередньо покупцю, або організації, яке здійснюватиме доставку покупцю цього товару будь-яким способом (перевезення, пересилання тощо).

Отже, дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів не залежить від дати переходу права власності на товар.

Підтвердженням дати, на яку припадає початок передачі (переміщення) товару, є дата, яка визначає фізичне переміщення товару зі складу (або будь-якого місця зберігання) продавця з метою доставки зазначеного товару покупцеві, в тому числі дата, вказана у документах на перевезення (переміщення, пересилання) товару, які відповідно до ст. 307 ГКУ [5] оформляються в установленій формі з складанням комплексу перевізних документів з урахуванням виду транспорту, яким здійснюється перевезення.

Відповідно до вимог п. 201.10 ст. 201 ПКУ постачальник по першій з подій – даті відвантаження товару зобов'язаний був в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

При цьому слід врахувати, що згідно зі ст. 1 ПКУ відносини, що виникають у сфері справляння податків, регулюються виключно нормами ПКУ, а тому врегулювання в рамках договору питань, що віднесені до податкового законодавства, є некоректним (відповідно до частини 2 ст. 1 ЦКУ до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом).

Тому перенесення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ на підставі умов договору на інший строк, ніж визначений ПКУ, не відповідає нормам ПКУ.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 ПКУ податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію: дата виникнення ПДВ зобов'язань: у разі після оплати – це дата передачі товару постачальником

У коментованому листі ДФС [19] України відповіла на проблемне питання щодо дати визначення податкових зобов'язань з ПДВ у ситуації, коли першою подією є відвантаження товару.

Зауважимо, що за нормами частини першої ст. 334 ЦКУ [72] право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. При цьому переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки. До передання майна прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-розпорядчого документа на майно (частина 2 ст. 334 ЦКУ).

Отже, в загальному випадку право власності на товар переходить саме в момент вручення його покупцю або перевізнику. І саме такі умови переходу права власності сторони вказують у договорі. Цей момент зазвичай збігається з датою відвантаження товару продавцем, і проблем з визначенням дати податкових зобов'язань з ПДВ не виникає.

Проте такі «ідеальні» умови виконуються не завжди. Інколи виникають специфічні ситуації, за яких при передачі товару покупцю або перевізнику право власності на нього не переходить. Наприклад, це має місце в договорах торгівлі у розстрочку, які передбачають передачу товарів у розпорядження покупця в момент здійснення першого внеску (завдатку) з передачею права власності на такі товари після кінцевого розрахунку (пп. 14.1.249 ст. 14 ПКУ). Можливі й інші варіанти, коли сторони в договорі прямо зазначають,

що право власності переходить до покупця, скажімо, на дату проведення останнього розрахунку за товар. Адже норми частини першої ст. 334 ЦКУ припускають, що право власності може переходити на товар за особливими умовами, встановленими в договорі. І в таких «специфічних» ситуаціях проблема з визначенням дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дуже гострою.

Тому викладена в листі позиція ДФС [18] України з цього питання є важливою і, до речі, послідовною. Аналогічні роз'яснення надавалися раніше (листи ДПА України від 07.03.2008 №4501/7/16-1517-18 [15], ДПС України від 31.12.2012 №8323/0/61-12/15-3115 [16], Міжрегіонального головного управління ДФС – офісу з офіційного внутрішнього представництва від 29.04.2016 №9694/10/28-10-01-3-11 [14]).

Зокрема, податківці зазначили, що при здійсненні операцій з постачання товарів, оплата за які не відбулася і постачальник не визначає податкові зобов'язання за касовим методом, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата, на яку припадає початок передачі товару від постачальника або безпосередньо покупцю, або організації, яка здійснюватиме доставку покупцю цього товару будь-яким способом (перевезення, пересилання тощо). Тобто дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів не залежить від дати переходу права власності на товар.

Підтвердженням дати, на яку припадає початок передачі (переміщення) товару, є дата, яка визначає фізичне переміщення товару зі складу (або будь-якого місця зберігання) продавця з метою доставки зазначеного товару покупцеві, в тому числі дата, вказана у документах на перевезення (переміщення, пересилання) товару, які відповідно до ст. 307 ГКУ оформляються в установленій формі із складанням комплексу перевізних документів з урахуванням виду транспорту, яким здійснюється перевезення.

З таким висновком слід погодитися, оскільки справді в ПКУ дата визначення податкових зобов'язань з ПДВ не пов'язується з моментом

переходу права власності на товар. Так, за нормами п. 187.1 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів у розглянутому випадку вважається саме дата відвантаження товарів. Таку дату можна підтвердити звичайними первинними документами, які фіксують дату відвантаження товару, зокрема товарно-транспортною накладною або видатковою накладною.

Зауважимо також, що викладені в листі [17] висновки стосуються тільки операцій з відвантаження товарів. А от стосовно об'єктів нерухомості податківці дотримуються думки, що у продавця при продажу нерухомого майна податкові зобов'язання з ПДВ виникають на дату події, що сталася раніше: або на дату зарахування коштів від покупця, або на дату складення документа, що засвідчує факт переходу права власності на таку нерухомість.

Права на нерухоме майно, які підлягають державній реєстрації, виникають з дня такої реєстрації відповідно до закону (частина 4 ст. 334 ЦКУ [72]). За нормами частини 2 ст. 3 Закону України від 01.07.2004 №1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» [60] речові права на нерухоме майно та їх обтяження, що підлягають державній реєстрації відповідно до цього Закону, виникають з моменту такої реєстрації. Тому дату виникнення податкових зобов'язань в цьому випадку слід відзначати за датою внесення відповідного запису до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та реєстру прав власності на нерухоме майно. І навіть якщо фактична передача об'єкта нерухомості відбувається після проведення такої державної реєстрації, цей момент вже не впливає на податкові зобов'язання. Суди погоджуються з тим, що в таких випадках податкові зобов'язання слід нараховувати саме на дату державної реєстрації прав на майно, а не на дату фактичної передачі об'єкта покупцю, яка відбулася пізніше.

Таким чином, незважаючи на значну проведену роботу щодо вдосконалення законодавства з оподаткування податком на додану вартість, оптимальним вважати ПКУ не можна і він потребує доопрацювання.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПДВ НА ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Глобальні виклики вимагають прискореного економічного зростання та форсованої модернізації не тільки вітчизняної індустрії, а й всього українського суспільства. Шлях інноваційного розвитку, який обрала наша країна, робить економіку більш залежною від господарюючих суб'єктів, діяльність яких пов'язана зі створенням та освоєнням технологічних інновацій; вони набувають стратегічного значення з точки зору ефективності економічної системи та національної безпеки; саме їхній потенціал обумовлює можливість випуску національних високотехнологічних товарів, конкурентоспроможних на зовнішніх ринках; визначення та успішна реалізація пріоритетів науково-технологічного розвитку України неможливі без урахування їхніх ресурсів і стратегій.

Високотехнологічне виробництво є підгрупою виробничих видів економічної діяльності, в яких витрати на дослідження та розробки перевищують 4% ВВП. Високотехнологічне виробництво – це невелика складова економічної діяльності всіх розвинених країн.

У світі цей сектор генерує 2,2% ВВП – від 0,05% (Панама) до 13,8% (Тайвань). Високотехнологічний сектор України є меншим, ніж у більшості країн, виробляє 0,5% ВВП та надає роботу 0,5% зайнятих осіб. У цьому секторі функціонує лише 4,0% промислових підприємств (189 у 2019 р.). Проте він є найбільш інтенсивним у виробництві продукції та здійсненні інноваційної діяльності.

Частка доданої вартості у випуску продукції з 2014 р. зростає і з 2015

р. є найбільшою серед відповідної частки усіх технологічних секторів (додаток Ж) (2017 р. – останній рік, за якими Державна служба статистики України проводила обстеження інноваційної діяльності промислових підприємств).

Цьому сприяло зростання частки ВВП у випуску продукції підприємств із «Виробництва повітряних і космічних літальних апаратів, супутнього устаткування» (57,6% у 2017 р.).

У 2017 році відбулося скорочення кількості підприємств промисловості, що провадили інноваційну діяльність (на 9% порівняно з 2016 р. до 16,2% всіх промислових підприємств), що відбулося внаслідок значного скорочення інноваційно-активних підприємств у:

- середньовисокотехнологічному секторі (на 18% порівняно з 2015 р.);
- середньонизькотехнологічному секторі (на 7% порівняно з 2015 р.).

У високотехнологічному секторі фіксується зростання інноваційної активності підприємств (додаток Ж), яка є найбільшої серед технологічних секторів.

Об'єктом дослідження виробничої практики є товариство з обмеженою відповідальністю «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ», основним видом діяльності якого є виробництво комп'ютерів і периферійного устаткування.

Цей клас включає виробництво та/або складання електронно-обчислювальних машин, таких як центральні процесори (мейнфрейми), настільні персональні комп'ютери, портативні комп'ютери та сервери; а також устаткування, такого як запам'ятовуючі пристрої та пристрої введення/виведення (принтери, монітори, клавіатури).

Комп'ютери можуть бути аналогові, цифрові або гібридні. Цифрові комп'ютери, як устаткування найбільш загальновизнаного типу, виконують усі з наступних функцій:

- збереження програм оброблення даних, інших програм і даних, необхідних для безпосереднього виконання програм;

- можуть бути вільно програмованими відповідно до вимог користувача;
- виконувати арифметичні обчислення, задані користувачем;
- без втручання оператора виконувати програми оброблення даних, що вимагає від комп'ютера модифікації дій і самостійного прийняття логічного рішення під час здійснення всього процесу обробки.

Аналогові комп'ютери можуть імітувати математичні моделі та здійснювати аналоговий контроль і елемент програми.

У відповідності до статуту ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ» включене до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань 08.06.2015 року за номером 12271020000016447. Ідентифікаційний код юридичної особи – 39825760.

Товариство є юридичною особою, має самостійний баланс, валютні та інші рахунки в банківських установах, може мати бланки, знак для товарів і послуг, іншу атрибутику юридичної особи, може від свого імені володіти, користуватися та розпоряджатися власним майном відповідно до його призначення і предмету діяльності, а також укладати договори, набувати майнові та пов'язані з ним немайнові права, орендувати і відчужувати майно, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському суді, третейському суді.

Місцезнаходження ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ»: 50008, Дніпропетровська обл., м. Кривий Ріг, вул. Генерала Радієвського, б. 19.

Предметом (видами) діяльності ТОВ «УМТ» згідно статуту є:

- виробництво комп'ютерів і периферійного устаткування;
- надання в оренду офісних машин та обладнання;
- неспеціалізована оптова торгівля;
- інша діяльність у сфері електрозв'язку;
- ремонт і технічне обслуговування електричного устаткування;



- установлення та монтаж машин і устаткування;
- видання іншого програмного забезпечення;
- комп'ютерне програмування;
- консультування з питань інформування і т.п.

Аналіз техніко-економічних показників ТОВ «УМТ» за показниками форми №2 «Звіт про фінансові результати» фінансової звітності малого підприємства за 2018-2019 роки наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні техніко-економічні показники діяльності ТОВ «УМТ» за формою №2 «Звіт про фінансові результати» у 2018-2019 роках, тис. грн.

| Показник   | 2018   | 2019    | Відхилення | Темпи змін, % |
|--|--------|---------|------------|---------------|
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 8846,3 | 11183,4 | 2337,1     | 126,42        |
| Інші доходи  | 58,9   | 120,2   | 61,3       | 204,07        |
| Разом доходів  | 8905,2 | 11303,6 | 2398,4     | 126,93        |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)   | 3927,2 | 4879,0  | 951,8      | 124,24        |
| Інші операційні витрати  | 3449,1 | 5628,0  | 2178,9     | 163,17        |
| Інші витрати   | 737,6  |         | -737,6     | 0,00          |
| Разом витрат   | 8113,9 | 10507,0 | 2393,1     | 129,49        |
| Фінансовий результат до оподаткування                          | 791,3  | 796,6   | 5,3        | 100,67        |
| Податок на прибуток  | 116,3  | 250,7   | 134,4      | 215,56        |
| Чистий прибуток (збиток)                                       | 731,8  | 680,3   | -51,5      | 92,96         |

Отже, за розрахованими даними чистий дохід від реалізації ТОВ «УМТ» за 2019 рік зріс на 2337,1 тис. грн. (126,42%), що характеризується позитивно. Загальна сума доходів за 2019 рік ТОВ «УМТ» зросла на 2398,4 тис. грн. (126,93%). Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «УМТ» за 2019 рік зросла на 951,8 тис. грн. (124,24%), що пов'язано із зростанням сум на запаси і енергетичну складову, і характеризується негативно. Сума витрат (загальна) ТОВ «УМТ» у 2019 році зросла на 2393,1

тис. грн. (129,49%), що характеризується негативно, оскільки темп росту зростання витрат перевищує темп росту доходів підприємства.

Фінансовий результат до оподаткування за 2019 рік зріс на 5,3 тис. грн. (100,67%), що характеризується позитивно для загальної оцінки діяльності підприємства. Податок на прибуток за 2019 рік зріс на 134,4 тис. грн. (215,56%) – за рахунок зростання бази оподаткування. Загальний результат підприємства за 2019 рік ТОВ «УМТ» знизився за рік на 51,5 тис. грн. (92,96%), що характеризується негативно і вказує на зменшення загальних показників прибутковості підприємства.

Використовуючи статті фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва ТОВ «УМТ» за 2018-2019 роки (додатки И, К), проведемо аналіз із застосуванням коефіцієнтів – ефективності господарської діяльності підприємства. Метод аналізу з застосуванням коефіцієнтів полягає в тому, що оцінку фінансового стану роблять за допомогою фінансових коефіцієнтів, розрахованих на підставі показників фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. Даним способом вивчаються такі важливі аспекти фінансового стану і результати діяльності підприємства, як ліквідність, довгострокова платоспроможність, рентабельність.

Так, аналізуючи баланс-нетто (додаток Л), можна зробити наступні висновки.

ТОВ «УМТ» є матеріаломістким підприємством. Такий висновок не є нонсенсом, оскільки воно відноситься до підприємств сфери високоточного виробництва, де задіяна високоінтелектуальна праця та запаси на їх виробництво. Питома вага необоротних активів на підприємстві незначна (на початок 2018 року – 6,86%, на початок 2019 року – 5,46%, на кінець 2019 року – 3,56%). За 2018 рік сума необоротних активів підприємства зменшилася на 31,0 тис. грн. (за питомою вагою – на 1,40%), а за 2019 рік – на 20,2 тис. грн. (за питомою вагою – на 1,90%). Основні засоби підприємства за 2018 рік зменшилися на 31,0 тис. грн., у 2019 році – на 10,5 тис. грн. Така ситуація пояснюється зменшенням залишкової вартості

основних засобів за рахунок їх зносу (хоча первісна вартість за 2018-2019 роки і зросла).

Оборотні активи ТОВ «УМТ» за 2018 рік зросли на 64,7 тис. грн. (за питомою вагою – на 1,40%), у 2019 році – зросли на 723,7 тис. грн. (за питомою вагою – на 1,90%). Запаси на підприємстві за 2018 рік зросла на 35,7 тис. грн. (за питомою вагою – на 1,07%), за 2019 рік – зросли на 235,3 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,77%). Зростання суми запасів має позитивний ефект на підприємстві, оскільки свідчить про збільшення оборотності товарних запасів, тобто підприємство за рік активізувало свою діяльність по продажу товарів і готової продукції, та надання робіт і послуг.

Зростання сум дебіторської заборгованості за 2018 рік склало 238,6 тис. грн. (за питомою вагою – 9,51%), за 2019 рік – зросла на 360,9 тис. грн. (за питомою вагою – на 1,78%), що вказує на поліпшення платіжної дисципліни покупців, а відповідно – на збільшення обсягів виконання робіт та послуг, продажу будівельних матеріалів і налагодження стосунків зі споживачами.

За 2018 рік сума грошей та їх еквівалентів зменшилася на 176,8 тис. грн. (за позитивною вагою – зменшилися на 7,80%). Позитивним моментом є зростання грошових коштів підприємства за 2019 – 200,8 тис. грн. (за питомою вагою – на 2,55%), що вказує на поліпшення ліквідності підприємства.

Сума витрат майбутніх періодів за 2018 рік зросла на 1,6 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,07%), за 2019 рік – зменшилася на 2,8 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,12%). Сума інших оборотних активів за 2018-2019 роки зменшилася відповідно на 32,8 та 73,3 тис. грн. (за питомою вагою: на 1,44% та на 3,08%).

Аналізуючи джерела утворення засобів підприємства слід відмітити, що за 2 роки зросла сума і питома вага власного капіталу підприємства (за 2018 рік – на 732,4 тис. грн. (29,88% за питомою вагою), за 2019 – на 647,0 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,80%)). Однак, питома вага власного

капіталу на підприємстві велика: на початок 2018 року – 58,96%, на початок 2019 – 88,84%, на кінець 2019 року – 89,63%, що характеризується позитивно і свідчить про досить велику фінансову міць підприємства.

Питома вага позикових коштів ТОВ «УМТ» незначна: 41,04% – на початок 2018 року, 11,16% – на початок 2019 року та 10,37% на кінець 2019 року. Сума позикових коштів за 2018 рік зменшилася на 697,1 тис. грн., за 2019 рік – зросла на 53,7 тис. грн.

Зростання суми кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги за 2018 рік склало 63,8 тис. грн. (за питомою вагою – на 2,68%), за 2015 рік – кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зросла ще на 110,1 тис. грн. (за питомою вагою – на 2,96%), що вказує на погіршення ситуації.

Інша заборгованість за 2018 рік зменшилася на 760,9 тис. грн. (за питомою вагою – 32,56%), за 2019 – на 56,4 тис. грн. (за питомою вагою – на 3,76%), що є досить рушійним кроком підприємства на шляху до поліпшення свого фінансового стану.

Зростання валюти балансу підприємства ТОВ «УМТ» (2018 рік – на 35,3 тис. грн., 2019 – 700,7 тис. грн.), що свідчить про загальне зростання ділової активності підприємства.

Оцінка рентабельності підприємства розраховується за допомогою показників прибутковості підприємства (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Аналіз прибутковості ТОВ «УМТ» за 2018-2019 роки

| № з/п | Назва показника                   | Алгоритм розрахунку                   | На початок | На кінець | Відхилення |
|-------|-----------------------------------|---------------------------------------|------------|-----------|------------|
| 1     | 2                                 | 3                                     | 4          | 5         | 6          |
| 1     | Чистий прибуток                   |                                       | 731,8      | 680,3     | -51,5      |
| 2     | Прибутковість основної діяльності | Чистий дохід від реалізації продукції | 2,253      | 2,292     | 0,040      |
|       |                                   | Собівартість реалізованої продукції   |            |           |            |
| 3     | Прибутковість                     | Чистий прибуток (збиток)              | 0,346      | 0,246     | -0,100     |

|  |                      |                 |  |  |  |
|--|----------------------|-----------------|--|--|--|
|  | власного<br>капіталу | Власний капітал |  |  |  |
|--|----------------------|-----------------|--|--|--|

## Продовження таблиці 2.2

| 1 | 2   | 3                                      | 4     | 5     | 6      |
|---|---|--|-------|-------|--------|
| 4 | Прибутковість авансованого капіталу               | Чистий прибуток (збиток)               | 0,307 | 0,221 | -0,087 |
|   |   | Валюта балансу                         |       |       |        |
| 5 | Прибутковість позикового капіталу                 | Чистий прибуток (збиток)               | 1,191 | 2,325 | 1,133  |
|   |   | [(Поз.кап.на п.р + Поз.кап.на к.р.)/2] |       |       |        |
| 6 | Прибутковість імобілізованих активів(необоротних) | Чистий прибуток (збиток)               | 5,629 | 6,196 | 0,567  |
|   |   | Необоротні активи                      |       |       |        |
| 7 | Прибутковість мобільних активів(оборотних)        | Чистий прибуток (збиток)               | 0,325 | 0,229 | -0,097 |
|   |   | Оборотні активи                        |       |       |        |

Загальна сума чистого прибутку за 2019 рік зменшилася на 51,5 тис. грн., що характеризується негативно, оскільки метою діяльності будь-якого підприємства є отримання максимально можливого прибутку.

Прибутковість основної діяльності свідчить, що на 1 грн. собівартості виконаних робіт і послуг приходиться відповідно на початок і кінець 2019 року 2,253 грн. і 2,292 грн. чистого доходу, а його зростання на 0,040 грн. характеризується позитивно.

Прибутковість власного капіталу свідчить, що з однієї гривні використання власного капіталу підприємство одержало на початок і кінець року відповідно 34,6 коп. і 24,6 коп. чистого прибутку. Зменшення прибутковості на 10 коп. характеризується негативно.

Прибутковість авансованого капіталу свідчить, що з однієї гривні використання майна підприємства воно одержало на початок і кінець 2019 року 30,7 коп. та 22,1 коп. чистого прибутку. Зменшення показника на 8,7 коп. характеризується негативно.

Прибутковість позикового капіталу свідчить, що з однієї гривні використання позикового капіталу підприємство одержало на початок і кінець 2019 року 1,191 грн. і 2,325 грн. прибутку відповідно. Зростання показника на 1,133 грн. характеризується позитивно.

Дані розрахунків свідчать про збільшення оборотності іммобілізованих активів підприємства (при порівнянні двох звітних періодів), тобто про більш ефективне їхнє використання. Тобто, кожна гривня необоротних активів приносила прибуток 5,629 грн. на початку року і 6,196 грн. наприкінці року. Щодо використання оборотних активів, їх оборотність зменшилася, оскільки кожна гривня оборотних активів приносила прибуток 56,7 коп. на початку року і 56,7 коп. наприкінці року.

Здійснюючи аналіз фінансової стійкості довгострокової перспективи слід звернутися до показників, наведених в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Аналіз фінансової стійкості довгострокової перспективи ТОВ «УМТ» за 2018-2019 роки

| № з/п | Назва показника   | Алгоритм розрахунку | На початок | На кінець | Відхилення |
|-------|---|---------------------|------------|-----------|------------|
| 1     | Коефіцієнт концентрації власного капіталу (фінансової незалежності) | Власний капітал     | 0,888      | 0,896     | 0,008      |
|       |   | Валюта балансу      |            |           |            |
| 2     | Коефіцієнт концентрації позикового капіталу                         | Позиковий капітал   | 0,112      | 0,104     | -0,008     |
|       |   | Валюта балансу      |            |           |            |
| 3     | Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталу            | Позиковий капітал   | 0,126      | 0,116     | -0,010     |
|       |   | Власний капітал     |            |           |            |
| 4     | Коефіцієнт фінансування   | Валюта балансу      | 1,126      | 1,116     | -0,010     |
|       |   | Власний капітал     |            |           |            |

Коефіцієнт концентрації власного капіталу показує ступінь захищеності кредиторів. Так, у 2018 році коефіцієнт власного капіталу склав 88,8%, а у 2019 – 89,6%. Слід зазначити, що така ситуація є досить доброю для підприємства, оскільки оптимальним значенням вважається співвідношення 60% до 40% або 50% до 50%. А незначне зростання за рік коефіцієнту концентрації власного капіталу (на 0,8%) вказує на поліпшення ситуації.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу характеризує залежність підприємства від позикових коштів. Цей показник є оберненим до

коефіцієнту власного капіталу, його відсоток досить малий: на 2018 рік – 11,2%, 2019 рік – 10,4%, що свідчить на незначну залежність від кредиторів, а його зменшення характеризується позитивно.

Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталу показує, що в 2018 році позикового капіталу менше майже в 13 раз від власного, а в 2019 – в 12. Зменшення цього показника свідчить про незначне зменшення залежності підприємства від кредиторів, тобто про незначне зростання його фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансування характеризує, в якій частці активи складаються з власного капіталу. Цей фактор характеризує незалежність суб'єкта господарювання від зовнішніх фінансових джерел. Цей показник зменшився в динаміці на 0,01, що свідчить про зростання залежності підприємства від зовнішніх фінансових джерел.

При аналізі фінансового стану підприємства слід також звернути увагу на показники фінансової стійкості короткострокової перспективи (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Аналіз фінансової стійкості короткострокової перспективи ТОВ «УМТ» за 2018-2019 роки

| № з/п | Назва показника  | Алгоритм розрахунку   | На початок | На кінець | Відхилення |
|-------|--|---|------------|-----------|------------|
| 1     | Оборотні активи (ОА)                                   |   | 2248,6     | 2972,3    | 723,7      |
| 2     | Власні оборотні засоби (ВОЗ)                           | Власний капітал + Довгострокові зобов'язання - Необоротні активи  | 1985,6     | 2652,8    | 667,2      |
| 3     | Нормальні джерела формування оборотних активів (НДФОА) | ВОЗ + Короткострокові кредити банків + Векселі видані + Кредиторська заборгованість по товарним операціям | 2049,4     | 2826,7    | 777,3      |

Величина власних оборотних коштів характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття поточних активів підприємства. Позитивне значення цього показника (1985,6 тис. грн. на



початок 2019 року та 2652,8 тис. грн. – на кінець) показує, що підприємству вистачить власних коштів для покриття поточної заборгованості. А зростання цього показника – позитивна тенденція діяльності підприємства.

Для оцінки платоспроможності і фінансової стійкості не тільки розраховують співвідношення між поточними активами і поточними зобов'язаннями, але також визначають і їхню різницю. Різниця між поточними активами і поточними зобов'язаннями складає чистий робочий капітал підприємства. Позитивне значення показника 2049,4 тис. грн. та 2826,7 тис. грн. на початок і кінець року відповідно) характеризується позитивно. При порівнянні чистого робочого капіталу двох періодів видно, що він зріс на 777,3 тис. грн., що вказує на значне поліпшення фінансового стану підприємства.

Проведемо оцінку ліквідності ТОВ «УМТ» (таблиця 2.5). Ліквідність означає здатність перетворити актив у гроші швидко і без втрат його ринкової вартості.

Таблиця 2.5 – Аналіз ліквідності та оборотності за 2018-2019 роки

| № з/п | Назва показника                                       | Алгоритм розрахунку  | На початок | На кінець | Відхилення |
|-------|---|--|------------|-----------|------------|
| 1     | 2   | 3  | 4          | 5         | 6          |
| 1     | Коефіцієнт поточної ліквідності                       | Оборотні активи  | 8,459      | 9,303     | 0,843      |
|       |   | Поточні зобов'язання   |            |           |            |
| 2     | Коефіцієнт швидкої ліквідності (критичної)            | Оборотні активи - Запаси                                       | 5,753      | 6,315     | 0,562      |
|       |   | Поточні зобов'язання   |            |           |            |
| 3     | Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) | Грошові кошти та їх еквіваленти + Поточні фінансові інвестиції | 1,563      | 1,928     | 0,366      |
|       |   | Поточні зобов'язання   |            |           |            |
| 4     | Коефіцієнт оборотності запасів                        | Собівартість реалізованої продукції                            | 5,597      | 5,828     | 0,231      |
|       |   | [(Запаси на поч.р.+ Запаси на кін.р.)/2]                       |            |           |            |

Продовження таблиці 2.5

| 1 | 2   | 3  | 4       | 5      | 6        |
|---|---|--|---------|--------|----------|
| 5 | Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості  | Дохід (виручка) від реалізації                           | 9,605   | 9,161  | -0,444   |
|   |   | [(Деб.заборгов. на поч.р.+ Деб.заборгов. на кін.р.)/2]   |         |        |          |
| 6 | Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості | Собівартість реалізованої продукції                      | 123,110 | 41,052 | - 82,058 |
|   |   | [(Кред.заборгов. на поч.р.+ Кред.заборгов. на кін.р.)/2] |         |        |          |

Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань – коефіцієнт поточної ліквідності, що показує здатність підприємства покрити оборотними активами усі свої зобов'язання.

У порівнянні з минулим звітним періодом коефіцієнт покриття у підприємства зріс на 0,843. Так, у 2018 році підприємство було здатне погасити зобов'язання за рахунок оборотних активів на 845,9%, а у 2019 році – на 930,3%. Така ситуація є досить гарною, оскільки свідчить про здатність ТОВ «УМТ» навіть в майбутньому погасити свої поточні зобов'язання за рахунок своїх оборотних активів.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, що у 2018 році підприємство було здатне виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів на 575,3%, а у 2019 – на 631,5%. Значення показника досить високе, що характеризується позитивно, а зростання цього показника на 56,2% вказує на значне поліпшення ліквідності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує здатність підприємства терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями. Цей показник теж високий: 156,3% – на початок 2019 року, 192,8% – на кінець, і показує, що підприємство повністю матиме змогу терміново розрахуватися зі всіма своїми кредиторами, а його зростання на 36,6% вказує на поліпшення ситуації у 2019 році.

Коефіцієнт оборотності запасів показує, скільки разів у середньому поповнювалися запаси підприємством протягом звітного періоду: у 2018 році

– 5,597 раз, а в 2019 році – 5,828 раз. Так, оборотність запасів за рік зросла на 0,231 пункти. Така ситуація, зважаючи на те, що більшість запасів підприємства займають товари, які призначені для безпосереднього продажу, є для підприємства позитивною.

Оборотність дебіторської заборгованості показує, що в 2018 році в середньому дебіторська заборгованість протягом року перетворювалася у гроші – 9,6 рази, а в 2019 – 9,2 раз. Зменшення цього показника на 0,444 рази вказує на незначне погіршення платіжної дисципліни дебіторів.

Оборотність кредиторської заборгованості показує, скільки разів у середньому протягом звітного періоду підприємство розраховувалося зі своїми кредиторами: у 2018 році – 123,1 раз, у 2019 – 41,1 раз. Зменшення цього показника на 82,052 рази вказує на погіршення платіжної дисципліни підприємства перед позичальниками.

Закінчити фінансовий аналіз ТОВ «УМТ» можна прогнозом фінансової неплатоспроможності: згідно алгоритму Альтмана та по Спрінгейту (таблиця 2.6 та 2.7).

Таблиця 2.6 – Прогноз фінансової неспроможності (банкрутства) по Альтману за 2018-2019 роки

| Окремі показники | Алгоритм розрахунку   | На початок | На кінець |
|------------------|---|------------|-----------|
| X1               | Оборотні активи   | 0,944      | 0,964     |
|                  | Всього активів  |            |           |
| X2               | Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)                         | 0,846      | 0,864     |
|                  | Всього активів  |            |           |
| X3               | Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування         | 0,332      | 0,258     |
|                  | Всього активів  |            |           |
| X4               | Власний капітал   | 7,959      | 8,647     |
|                  | Позиковий капітал   |            |           |
| X5               | Доход (виручка) від реалізації                                      | 3,715      | 3,629     |
|                  | Всього активів  |            |           |
| Z                | Показник банкрутства<br>( X1×1,2 + X2×1,4 + X3×3,3 + X4×0,6 + X5×1) | 11,905     | 12,036    |

За даними прогнозу фінансової неспроможності (банкрутства) по Альтману показала, що у 2018-2019 рік рівень імовірності банкрутства є низьким, що підтверджують попередні розрахунки аналізу фінансового стану ТОВ «УМТ».

Таблиця 2.7 – Прогноз фінансової неспроможності (банкрутства) по Спрінгейту за 2018-2019 роки

| Окремі показники | Алгоритм розрахунку   | На початок | На кінець |
|------------------|---|------------|-----------|
| X1               | Оборотні активи   | 0,944      | 0,964     |
|                  | Всього активів  |            |           |
| X2               | Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування   | 0,332      | 0,258     |
|                  | Всього активів  |            |           |
| X3               | Прбуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування    | 2,977      | 2,493     |
|                  | Поточні зобов'язання  |            |           |
| X4               | Доход (виручка) від реалізації                                | 3,715      | 3,629     |
|                  | Всього активів  |            |           |
| Z                | Показник банкрутства<br>(X1×1,03+ X2×3,07 + X3×0,66 + X4×0,4) | 5,443      | 4,884     |

За даними прогнозу фінансової неспроможності (банкрутства) по Спрінгейту показала, що у 2018-2019 рік рівень імовірності банкрутства є низьким на початок року та високим – на кінець, що підтверджують попередні розрахунки аналізу фінансового стану ТОВ «УМТ».

Так, розрахунки показують, що імовірність банкрутства підприємства є низькою.

В умовах втрати частини промислового потенціалу України під час кризи та АТО особливої важливості набуває національна концепція реіндустріалізації на основі інновацій, збільшення частки високотехнологічних галузей у структурі виробництва та експорту тощо.

Україна зберігає значний інтелектуальний потенціал і людський капітал для розбудови нових високотехнологічних виробничих ланцюгів. Тому дуже важливо робити своєчасний вибір стратегічних пріоритетів

науково-технологічної та інноваційно-промислової діяльності, але для цього потрібні постійна прогностична робота в напрямі здійснення аналізу фінансового стану та прогнозу банкрутства таких підприємств з метою їх інвестиційної привабливості для західних партнерів.

## 2.2 Організація обліку ПДВ та облікова політика підприємства

Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої облікові, контрольні та аналітичні функції, значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [58] визначає бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, що характеризує технологічний аспект бухгалтерського обліку. Законодавчого визначення терміна «організація обліку» немає, але у фахових виданнях під ним розуміють цілеспрямовану діяльність з упорядкування і вдосконалення бухгалтерського обліку (його механізмів, структури, процесів тощо).

Обліковий та контрольний процеси здійснюються в бухгалтерії та інших функціональних підрозділах апарату управління, що потребує чіткого визначення завдань і функцій як кожного з цих підрозділів, так і окремих посадових осіб. Із цією метою слід будувати організаційно-функціональну модель бухгалтерії та інших підрозділів.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання

порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

В обліку фіксуються виробничі та правові аспекти господарювання. Тому виникає необхідність юридичної доказовості бухгалтерських записів, яка досягається спостереженням, сприйняттям, вимірюванням та фіксуванням фактів.

За своїм характером технологія бухгалтерського обліку поділяється на три етапи доказовості: первинне спостереження, вторинне та третинне. Кожному етапу доказовості притаманні свої елементи й прийоми доказовості та відповідають технологічні етапи: документування, поточний облік, узагальнюючий (підсумковий облік).

З метою забезпечення єдиних принципів, методів і процедур, використаних для упорядкування й надання фінансової звітності, ТОВ «УМТ» протягом 2019 року була забезпечена незмінність правил, якими воно керувалося при вимірі, оцінці й реєстрації господарських операцій.

Наказ №02/01 від 01.01.2018 «Про облікову політику на підприємстві» (додаток М) розроблено на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [58], П(с)БО та інших нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку.

Відповідно до облікової політики бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

Цим наказом головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах (крім платіжних доручень), а саме:

- звіти, розрахунки, декларації, що подаються до ДФС, органів статистики, та інші контролюючі органи;
- видаткові накладні, акти виконаних робіт від постачальників товарів, робіт, послуг;
- доручення на придбання ТМЦ.

Податкові накладні підписує та реєструє в ЕРПН головний бухгалтер з

обов'язковим використанням ключів ЕЦП.

Головний бухгалтер несе особисту відповідальність перед керівником підприємства, призначеним на відповідну посаду його власником(ми).

Обов'язок щодо складання фінансової звітності та іншої звітності на вимогу власників, органів статистики покласти на головного бухгалтера.

Бухгалтерський облік на підприємстві здійснювати із застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми 1С:Бухгалтерія 8.2.

Відповідальність за відповідність реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації та узагальнення інформації, передбачених цією комп'ютерною програмою, вимогам законодавства, покладається на головного бухгалтера підприємства.

Згідно з П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю [45].

Згідно з П(с)БО 11 «Зобов'язання» визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому унаслідок його погашення [46].

Наказом про облікову політику затверджений графік документообігу по підприємству.

Облікові процеси в бухгалтерії ТОВ «УМТ» автоматизовано за допомогою програми. У програмі момент виникнення бази оподаткування визначається за первинними товарно-грошовими документами. Відповідно до податкових параметрів у цих документах фіксується передбачуване значення ПДВ – очікуваний ПДВ.

Отримані та виписані податкові документи дають підставу для включення передбачуваних (очікуваних) сум ПДВ до звітності з ПДВ і до розрахунків із бюджетом. Тобто при виписуванні чи отриманні податкових документів реєструється підтверджений ПДВ.

Податковий облік так само як і фінансовий побудований на суцільному і безперервному спостереженні за станом господарюючого суб'єкта та

процесів, що відбуваються в господарстві. Для проведення такого спостереження необхідно кожний господарський факт або процес оформити відповідним документом.

ТОВ «УМТ» зареєстроване як платник ПДВ: номер свідоцтва – 398257604861.

Проте тут треба чітко розрізнити первинні документи, на основі яких розраховується база оподаткування і розмір податку, а також документи, де розраховується розмір податку до сплати. До перших відносять документи, які фіксують господарські операції, що призводять до появи податкових зобов'язань. Такими документами є податкова накладна, видаткова накладна (або рахунок-фактура), виписка банку, чек тощо.

Накладна підписується матеріально-відповідальною особою, що відпустила товар, агентом, що прийняла товар до перевезення, а також матеріально-відповідальна особа підприємства одержувача, що прийняла товар (проставляється штамп підприємства – одержувача).

Документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є «товарні» документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо. А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника ПДВ, і одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку.

Тому податкова накладна не може існувати окремо від так званих «товарних» документів або інших документів підтверджуючих факти господарського життя підприємства.

Податкова накладна (додаток Н) є як обліковим, так і звітним документом. Особливості заповнення і видачі податкових накладних регламентуються Порядком заповнення податкової накладної, затверджений наказом МФУ від 31.12.2015 р. №1307 [53].



В процесі здійснення операцій з реалізації готової продукції податкова накладна подається покупцю обов'язково. При продажу кінцевому споживачу моментом реалізації товару, збільшення валового доходу, виникнення податкового зобов'язання по податку на додану вартість є момент отримання грошових коштів від покупця з наступним відвантаженням готової продукції.

Необхідно зважати на те, що податкову накладну має право скласти тільки особа, яка зареєстрована як платник податку на додану вартість і має індивідуальний податковий номер платника ПДВ. Тому при закупівлі товарів, отриманні послуг від фізичних осіб, які не є підприємцями і не зареєстровані як платники податку, податкова накладна не може бути виписана. Відповідно до цього і підприємство – покупець і, яке здійснило таку операцію, не отримує податкового кредиту.

Основні правила заповнення податкової накладної наведено в додатку П. Є кілька випадків, коли податкова накладна не надається (додаток Р).

Усі податкові накладні підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних та за формою, чинною на день такої реєстрації. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем [43].

Податкову накладну в електронній формі платник податку

зобов'язаний скласти на дату виникнення податкових зобов'язань та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних у термін:

– 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 день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені [12].

Проте, податкова накладна може складатися не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено постачання товарів, яке має безперервний або ритмічний характер, або для осіб, не зареєстрованих платниками ПДВ. Податкова накладна може складена також за щоденними підсумками операцій (якщо не була складена на ці операції): якщо розрахунки здійснювались за готівку або у разі виписки документів (квитки, рахунки послуг, чеки на товар тощо) [13].

Також, відповідно до норм ПКУ [41], платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної (п. 201.11 ст. 201 ПКУ).

Особливості функціонування ЄРПН закріплені в Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою КМУ від 29.12.2010 №1246 [52].

Оскільки у ТОВ «УМТ» податковий період (звітний) дорівнює календарному місяцю, кінцеві результати (суми) визначаються шляхом підведення підсумків щоденно зареєстрованих операцій в цілому за місяць.

Також операції, пов'язані із справлянням податку на додану вартість відображаються у аналітичних відомостях (аналіз за рахунками) в 1С: Бухгалтерія, головній книзі, балансі (форма 1-м), звіті про фінансові результати (форма 2-м), а також в декларації з податку на додану вартість.

### 2.3 Аналітичний та синтетичний облік ПДВ

Облік ПДВ у системі рахунків передбачає розмежування податкових зобов'язань і податкового кредиту. Це дозволяє складати декларації про податок на додану вартість без додаткового групування даних у позасистемному порядку, оскільки вони формуються у системі кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

Інструкцією про застосування Плану рахунків плану рахунків [39], для обліку ПДВ, передбачено відповідні рахунки:

– 64 «Розрахунки за податками і платежами» з використанням наступних субрахунків:

– 641 «Розрахунки за податками»;

– 643 «Податкові зобов'язання»;

– 644 «Податковий кредит».

На останніх двох субрахунках податок на додану вартість відображають у випадках надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги, або якщо таку оплату авансом здійснено постачальникам (підрядникам) під майбутні поставки товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, послуг. Це зумовлено тим, що при попередній оплаті активи ще не реалізовані.

Таким чином, на рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» податкові зобов'язання віднести не можна. У той же час податкові зобов'язання виникають завжди за першою подією.

Якщо першою подією було б відвантаження товарів, продукції (виконання робіт, послуг), податкове зобов'язання можна записати за дебетом субрахунків 701, 702, 703 та кредитом субрахунку 641.

Податкові зобов'язання – це суми податку на додану вартість, які належить сплатити підприємству до бюджету у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг). При цьому кореспонденція рахунків залежить не тільки від

того, що було першою подією, внаслідок якої виникли податкові зобов'язання:

– надходження коштів від покупців як попередньої оплати вартості товарів, робіт, послуг, які будуть їм відвантажені у майбутньому, чи, навпаки;

– реалізація товарів (робіт, послуг) покупцям чи замовникам тощо, із наступним погашенням ними заборгованості, але і від способів розрахунків – грошима, векселями, бартером.

Однак у будь-якому випадку сума податкового зобов'язання відображається за кредитом субрахунку 641, аналітичного рахунку 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість».

У випадку попередньої оплати за товари, продукцію, роботи чи послуги необхідно відображати податкове зобов'язання за дебетом спеціально введеного субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» у кореспонденції з субрахунком 641 «Розрахунки за податками», а у разі наступної реалізації товарів, продукції (робіт, послуг) перенести цю суму на дебет субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів» чи 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» і списати за кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання». Цей субрахунок є транзитним, тому що на ньому тимчасово, за дебетом обліковується сума податку на додану вартість – (від дати надходження коштів, перерахованих підприємству покупцями як попередня оплата, до дати відвантаження їм товарів, продукції (виконання робіт, послуг). Після проведення розрахунків з покупцями та замовниками субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» закривається і сальдо не має.

Аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість» практично завжди має сальдо (дебетове – сума належного до відшкодування податкового кредиту, кредитове – сума податкових зобов'язань, яка має бути внесеною до бюджету). Теоретично він може закритись у випадку повних взаєморозрахунків із бюджетом, що буває надзвичайно рідко.

Податковий кредит – це сума податку на додану вартість, що відшкодовується підприємству з бюджету у зв'язку з придбанням товарів, (робіт, послуг). Кореспонденція рахунків з його відображення також залежить від того, що було першою подією, та способу розрахунків.

При попередній оплаті постачальникам за активи, що надійдуть на підприємство пізніше, використовується субрахунок 644 «Податковий кредит», оскільки традиційна кореспонденція щодо відображення ПДВ за дебетом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість» і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» тут неможлива. Вона складається лише тоді, коли першою подією є надходження товарів, продукції, робіт, послуг від постачальників чи підрядників. При попередній оплаті постачальникам одночасно з відображенням власне податкового кредиту у кореспонденції дебет 6411 та кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті», слід скласти проводку дебет 63, кредит 644. При наступному отриманні від постачальників оплачених раніше активів, субрахунок 644 «Податковий кредит» закривають у кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Таким чином, субрахунок 644 «Податковий кредит» також є транзитним. Сума податку на додану вартість тут відображається тимчасово, причому за кредитом до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з постачальниками чи підрядниками.

Сума ПДВ, на яку підприємство зменшує податкове зобов'язання, відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», а саме – за дебетом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість».

Податкові зобов'язання за податком на додану вартість завжди відображаються за кредитом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість», а податковий кредит – за його дебетом, бо, не зважаючи на назви субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», відображені на них суми у «Податковій декларації з

податку на додану вартість» не вказують, і використовують ці субрахунки винятково для відображення ПДВ відповідно за авансами, отриманими від покупців чи сплаченими постачальникам.

Той самий порядок використовується щодо відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту при товарообмінних операціях, застосовуючи правило першої події.

При проведенні обліку розрахунків з ПДВ потрібно пам'ятати, що суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначають як різницю між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду та сумою податкового кредиту.

Податок на додану вартість підприємства сплачують відповідно до ПКУ [41] за встановленою ставкою до договірної (контрактної) вартості товарів, продукції, робіт і послуг, які реалізуються.

Ця вартість визначається за вільними або регульованими цінами (тарифами) і включає також акцизний податок, ввізне мито, інші податки і збори (обов'язкові платежі), які включаються в ціну товарів, продукції, робіт і послуг. Таким чином, базою визначення цього податку є відпускна вартість товару за виключенням податку на додану вартість.

В програмі 1С: Бухгалтерія 8.2 господарські операції придбання товарів і послуг належать до операцій за вхідним ПДВ. Для отримання права на податковий кредит потрібно визначити податковий статус господарської операції, інакше кажучи, чи будуть одержувані активи та послуги використовуватися у господарській діяльності підприємства (реквізит «Податкове призначення»). Документом, який слугує підставою для формування вхідного очікуваного ПДВ, може бути «Поступление товаров и услуг» або «Платежное поручение исходящее».

За очікуваним вхідним ПДВ проводка формується в дебет рахунка 6441 «Налоговый кредит неподтвержденный».

При реєстрації отриманої від постачальника податкової накладної

податковий кредит вважається підтвердженим і формується проводка Дт 6411 – Кт 6441. У результаті податковий кредит стає підтвердженим. Для коректного заповнення документа «Регистрация входящего налогового документа» (РВПД) створюється документ уведенням на підставі документа надходження чи оплати.

Реєстрація вантажної митної декларації (ВМД) не вимагає формування податкових документів. Нарахований при імпорті ПДВ (проводка до дебету рахунка 6411) є фактичним без додаткового підтвердження.

Для вихідного ПДВ використовується такий же принцип. Сума за очікуваним ПДВ – податковими зобов'язаннями – накопичується за кредитом рахунка 6431 «Податкові зобов'язання непідтвердженні» та формується первинними документами, які відображають господарські операції. При виписуванні податкової накладної зобов'язання стають підтвердженими. Контроль кредитового залишку на рахунку 6431 дозволяє побачити, чи всі податкові накладні виписані за певний період.

Рахунки непідтвердженого ПДВ (6431 «Податкові Податкові зобов'язання непідтвердженні» та 6441 «Податковий кредит непідтверджений») додані в конфігурації для того, щоб зіставляти передбачувані та фактичні значення ПДВ, забезпечуючи цим додаткову перевірку ведення обліку. При правильному оформленні податкових документів у кінці облікового періоду залишків за рахунком передбачуваного ПДВ 6431 бути не повинно. Але залишок за рахунком 6441 може бути, якщо податкову накладну від постачальника не отримано. Більш точний аналіз проводиться з використанням спеціалізованих звітів — «Проверка суммы входящего НДС» і «Проверка суммы обязательств по НДС».

Облік вхідного та вихідного ПДВ ведеться у програмі в розрізі організацій, контрагентів, договорів та первинних документів (якщо виконані відповідні налаштування договору).

Інформація про значення різних параметрів обліку ПДВ при оформленні господарських операцій фіксується у спеціальних реєстрах

накопичення. Дані цих реєстрів використовуються для контролю правильності та повноти реєстрації сум ПДВ наприкінці періоду за допомогою спеціалізованих звітів.

Звіт «Проверка суммы входящего НДС» дозволяє провести аналіз сум вхідного ПДВ за довільний період і проаналізувати відповідність сум ПДВ сумах зареєстрованих податкових документів. При цьому сума вхідного ПДВ визначається відповідно до моментів визначення податкової бази, зазначених у договорі взаєморозрахунків. Також є можливість виводити інформацію про дату виникнення податкового кредиту і про документи, що впливали на взаєморозрахунки.

Ознака «Амортизируется» необхідна для виділення податкового кредиту із закупівлі необоротних активів та коректного заповнення додатка №5 Декларації з ПДВ. Якщо податковий облік за всіма договорами ведеться за першою подією, то цей вид угруповання — «Момент возникновения обязательств» – треба видалити. На цьому завершується налаштування звіту і він формується. Для збереження створених налаштувань звіту, тиснемо кнопку «Зберегти».

Звіт «Проверка суммы обязательств по НДС» налаштовується аналогічним чином, тільки дату документа в угрупованнях підіймається на найвищий рівень і встановлюється сортування за датами.

Синтетичний облік ПДВ за даними аналізу рахунків 643, 644, 641 наведено в додатку С (дані згідно аналізу рахунку 6431 (додаток Т), 6441 (додаток У) та 6411 (додаток Ф)).

Вище викладене дає можливість стверджувати про складність обліку ПДВ. Адже бухгалтерські проведення потребують великої кількості операцій, складності розрахунків, уточнень, коригувань тощо. Аналітичний облік ПДВ ведеться у документах по аналізу по відповідних рахунках (641, 643, 644), а синтетичний – відображається у Головній книзі за подвійним записом по відповідним рахункам.



## 2.4 Порядок відображення ПДВ в звітності підприємства

Формою звітності щодо відображення операцій з ПДВ є декларація з ПДВ. Декларацію з ПДВ (додаток X) подають суб'єкти господарювання, зареєстровані платниками ПДВ.

Звітним податковим періодом для платника ПДВ є:

- календарний місяць – декларація подається протягом 20 календарних днів після закінчення звітного (податкового) місяця (п. 203.1 ПКУ);
- календарний квартал – тільки для платників ПДВ, які є платниками єдиного податку третьої групи (п. 202.2 ПКУ).

Декларація подається протягом 40 календарних днів після закінчення звітного (податкового) кварталу (п. 203.2 ПКУ).

Сплатити податок слід протягом 10 календарних днів після закінчення строку подання декларації (п. 57.1 ПКУ). Якщо останній день строку подання декларації припадає на вихідний або святковий день, тоді останнім днем такого строку вважається найближчий після цього операційний (банківський) день (п. 49.20 ПКУ). А якщо останній день строку сплати податку припадає на вихідний або святковий день, то строк сплати податку не переноситься (ЗІР, категорія 101.22).

Декларація подається до органу ДФС в електронній формі засобами електронного зв'язку з дотриманням умов щодо реєстрації електронного цифрового підпису, але в окремих випадках може бути подана в паперовій формі. Автоматизована перевірка електронного документа здійснюється в день його надходження або не пізніше наступного робочого дня, якщо електронний документ надійшов після закінчення операційного дня або за одну годину до його закінчення (п. 9 розділу II Порядку, затвердженого наказом МФУ від 06.06.2017 №557 [55]).

Автоматизована перевірка декларації включає перевірку (п. 10 розділу II Порядку №557): правового статусу ЕЦП; обов'язковості та послідовності

накладення ЕЦП підписантів та електронної печатки (за наявності); відповідності декларації затверженому формату (стандарту); наявність обов'язкових реквізитів; наявність Заяви про приєднання до Договору про визнання електронних документів; строк дії Договору.

Декларація в паперовій формі може бути подана, якщо у платника ПДВ немає можливості подати її в електронній формі.

В окремих ситуаціях із декларацій подаються додатки або інші документи. Подавати додатки потрібно тільки в тому випадку, якщо заповнено рядок декларації, яка вимагає подання додатка, і відбулися події, що підлягають відображенню в цих додатках (п. 11 розділу III Порядку №21 [56]).

До інших документів, що подаються з декларацією, належать: заява про вибір квартального звітного (податкового) періоду з ПДВ; повідомлення про делегування філіям права складання податкових накладних і розрахунків коригувань (додаток 2 до Порядку №21).

Декларація складається із вступної частини, службових полів, трьох розділів та обов'язкових додатків.

Вступна частина.

У спеціальному полі для відміток про тип декларації (рядки 011, 012) у другій колонці проставляється позначка «х» у рядку спеціального поля, яке відповідає типу декларації. Перша колонка спеціального поля містить код типу декларації, третя – назву типу декларації.

У другій колонці рядка 06 «Сільськогосподарський товаровиробник, внесений або який претендує на внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації» вступної частини декларації проставляється цифра:

«1» – у разі подання декларації платником податку – сільськогосподарським товаровиробником, який здійснює види діяльності, передбачені п. 16 1.3 ст. 16 1 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та який внесений до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону України «Про державну підтримку

сільського господарства України»;

«2» – у разі подання декларації платником податку – сільськогосподарським товаровиробником, який здійснює види діяльності, передбачені п. 16 1.3 ст. 16 1 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та який претендує на внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України».

Розділ I «Податкові зобов'язання»:

– у рядках 1, 2, 3, 5 колонки А декларації вказуються загальні обсяги постачання товарів/послуг за звітний період, які оподатковуються за основною ставкою, за ставкою 7%, за нульовою ставкою, звільнені від оподаткування відповідно до ст. 197 розділу V Кодексу, тимчасово звільнені від оподаткування відповідно до підрозділу II розділу XX Кодексу, звільнені від оподаткування відповідно до міжнародних договорів (угод) та не є об'єктом оподаткування відповідно до ст. 196 розділу V Кодексу, та послуг, що не оподатковуються у зв'язку з їх місцем постачання за межами митної території України.

При визначенні обсягу постачання товарів/послуг за звітний (податковий) період платник зобов'язаний враховувати значення терміна «постачання товарів» відповідно до вимог пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу та значення терміна «постачання послуг» відповідно до вимог пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу;

– у рядку 1.1 декларації вказуються дані операцій на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім ввезення товарів на митну територію України.

До рядка 1.1 декларації включаються оподатковувані за основною ставкою обсяги постачання товарів/послуг, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до ст. 186 розділу V Кодексу. За даними декларації за листопад 2019 рік сума ПДВ операцій, що оподатковуються за основною ставкою, склала 176412,00 грн.

До рядка 1.2 декларації включаються оподатковувані за ставкою 7% обсяги постачання товарів, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до ст. 186 розділу V Кодексу.

При заповненні рядка 1.1 та/або рядка 1.2 обов'язковим є подання (Д5) (додаток 5), що заповнюється в розрізі контрагентів.

У разі формування суми податкових зобов'язань за звітний (податковий) період на підставі податкових накладних, не зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних на дату подання декларації, відомості про такі податкові накладні зазначаються у таблиці 1.1 (Д5) (додаток 5).

Відомості про суми податку на додану вартість, вказані в податкових накладних, складених з 01.07.2015 та не зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних на дату подання податкової декларації з податку на додану вартість, включені до суми податкових зобов'язань за минулі звітні (податкові) періоди, зазначаються у таблиці 1.2 (Д5) (додаток 5), крім податкових накладних, які складені у звітному (податковому) періоді, за який подається така декларація, та які не зареєстровані в ЄРПН, що зазначені у таблиці 1.1 (Д5) (додаток 5):

– у рядку 2 вказуються обсяги операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що оподатковуються за нульовою ставкою відповідно до вимог пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 розділу V Кодексу;

– у рядку 3 вказуються обсяги постачання товарів / послуг, що оподатковуються за нульовою ставкою відповідно до вимог пп. 195.1.2, 195.1.3 п. 195.1 ст. 195, п. 211.1 ст. 211 розділу V та п. 8 підрозділу II розділу XX Кодексу. Обсяг постачання інших операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою, по ТОВ «УМТ» за листопад 2019 року склала 7739,00 грн.

– у рядку 4.1 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду та коригування за такими операціями відповідно до п. 198.5 ст. 198 та п. 199.1 ст. 199 Кодексу, за операціями, що

оподатковуються за основною ставкою.

У рядку 4.2 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду та коригування за такими операціями відповідно до п. 198.5 ст. 198 та п. 199.1 ст. 199 ПКУ, за операціями, що оподатковуються за ставкою 7%.

Розрахунок частки використання товарів / послуг та / або необоротних активів у неоподатковуваних операціях здійснюється за попередній календарний рік. Для новоствореного платника та / або платника, у якого протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, – за перший звітний (податковий) період, у якому задекларовані такі операції.

Відповідне нарахування податкових зобов'язань сум податку на додану вартість у рядках 4.1 та 4.2 здійснюється згідно із часткою використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях, визначеною в таблиці 1 «Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7).

Визначена частка використання товарів / послуг та / або необоротних активів у неоподатковуваних операціях застосовується протягом поточного календарного року. За листопад 2019 року сума склала 16416,00 грн.

Коригування податкових зобов'язань у зв'язку з перерахунком частки використання товарів / послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій відповідно до п. 199.1 ст. 199 Кодексу, здійснюється платником податку за підсумками календарного року.

У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.

Перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних

операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій здійснюється у порядку та за формою згідно з таблицею 2 «Перерахунок частки використання товарів / послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7). Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. У разі анулювання реєстрації платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку в податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося таке анулювання. За листопад 2019 року сума коригування ПДВ склала – 1838,00 грн.

Податкові зобов'язання, нараховані відповідно до п. 198.5 ст. 198 розділу V Кодексу на суми податку, сплачені (нараховані) у вартості товарів/послуг, необоротних активів, можуть бути зменшені на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, якою визначено такі податкові зобов'язання, у разі, якщо такі товари / послуги, необоротні активи починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі у разі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів.

При заповненні рядка 4.1 та/або рядка 4.2 обов'язковим є подання (Д5) (додаток 5), що заповнюється в розрізі контрагентів;

У рядку 5 вказуються обсяги операцій з:

- постачання товарів / послуг, які відповідно до ст. 196 розділу V Кодексу включені до переліку операцій, що не є об'єктом оподаткування;
- постачання послуг за межами митної території України та послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до п. 186.2, 186.3 ст. 186 розділу V Кодексу;
- постачання товарів / послуг, звільнених від оподаткування відповідно до ст. 197 розділу V Кодексу, тимчасово звільнених від оподаткування відповідно до підрозділу II розділу XX Кодексу та звільнених відповідно до міжнародних договорів (угод).

Для платників податку, які заповнюють рядок 5, та підприємств (організацій) інвалідів обов'язковим є подання (Д6) (додаток 6).

Довідка (Д6) (додаток 6) заповнюється в розрізі операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, операцій з постачання послуг за межами митної території України та послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до п. 186.2, 186.3 ст. 186 розділу V Кодексу;

– у рядку 6 вказуються обсяги послуг, отриманих від нерезидента на митній території України, а також коригування податкових зобов'язань, нарахованих за такими операціями;

– коригування податкових зобов'язань відображається у рядках 7 та 8.

При заповненні рядка 7 обов'язковим є подання (Д1) (додаток 1), що заповнюється в розрізі контрагентів, та / або (Д7) (додаток 7).

У разі коригування податкових зобов'язань у зв'язку із збільшенням суми компенсації за звітний (податковий) період на підставі розрахунків коригування, складених у звітному (податковому) періоді та не зареєстрованих в ЄРПН на дату подання декларації, заповнюється таблиця 1.1 (Д1) (додаток 1).

Відомості про коригування податкових зобов'язань у разі збільшення суми компенсації за минулі звітні (податкові) періоди на підставі розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 01.07.2015 та не зареєстрованих в ЄРПН, зазначаються у таблиці 1.2 (Д1) (додаток 1), крім розрахунків коригування, які складені у звітному (податковому) періоді, за який подається така декларація, та які не зареєстровані в ЄРПН, згідно таблиці 1.1 (Д1) (додаток 1).

У рядку 7 також відображається коригування податкових зобов'язань, нарахованих відповідно до п. 199.1 ст. 199 Кодексу, у зв'язку з перерахунком частки використання товарів / послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій.

Такий перерахунок здійснюється платником податку за підсумками календарного року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється, виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.

Перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, здійснюється у порядку та за формою згідно з таблицею 2 «Перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7).

Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. У разі анулювання реєстрації платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку в податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося таке анулювання.

Податкові зобов'язання, нараховані відповідно до п. 198.5 ст. 198 розділу V Кодексу на суми податку, сплачені (нараховані) у вартості товарів / послуг, необоротних активів, можуть бути зменшені на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, якою визначено такі податкові зобов'язання, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів.

У рядку 8 вказуються суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених на митну територію України із застосуванням звільнення від сплати ПДВ у пільговому режимі.

Загальна сума нарахованих податкових зобов'язань ТОВ «УМТ» за листопад 2019 року за даними декларації склала 190990,00 грн.



Розділ II «Податковий кредит»:

– до розділу II «Податковий кредит» (рядки 10, 11 та 13 декларації) включаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) з ПДВ (рядки 10.1 та 10.2) або без ПДВ (рядок 10.3) товарів / послуг, необоротних активів на митній території України, ввезених на митну територію України товарів, необоротних активів (рядки 11.1 та 11.2), отриманих на митній території України від нерезидента послуг (рядок 13).

При заповненні рядків 10.1 та / або 10.2 обов'язковим є подання (Д5) (додаток 5), що заповнюється в розрізі контрагентів.

Податковий кредит з ПДВ, отриманий за листопад 2019 року за основною ставкою склав 85390,00 грн. Обсяг операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою та/або без податку на додану вартість склав 162812,00 грн.

У рядку 13 також відображаються коригування ПК за отриманими на митній території України від нерезидента послугами. За послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України, за листопад 2019 року нараховано 16416,00 грн. ПК.

– у рядку 12 вказується обсяг ввезення на митну територію України товарів, при митному оформленні яких сплату податку на додану вартість було відстрочено шляхом видачі податкового векселя відповідно до підрозділу III розділу XX Кодексу. Цей рядок заповнюється у звітному (податковому) періоді, у якому податкові векселі погашені;

– коригування податкового кредиту відображається у рядку 14.

При заповненні рядка 14 обов'язковим є подання (Д1) (додаток 1), що заповнюється в розрізі контрагентів;

– у рядку 15 відображається коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання необоротних активів, придбаних до 01.07.2015, в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій.

Перерахунок частки використання необоротних активів, придбаних до 01.07.2015, в оподатковуваних операціях здійснюється за підсумками одного, двох і трьох календарних років, що настають за роком, в якому вони почали використовуватись (введені в експлуатацію), у порядку і за формою відповідно до таблиці 3 «Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7).

Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку у податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку.

При заповненні рядка 15 обов'язковим є подання (Д7):

– у рядку 16 відображається від'ємне значення, що включається до складу ПК поточного звітного (податкового) періоду.

У рядок 16.1 переноситься значення рядка 21 декларації за попередній звітний (податковий) період.

У рядку 16.2 вказуються суми збільшення/зменшення залишку від'ємного значення за результатами уточнюючих розрахунків, поданих протягом звітного (податкового) періоду.

У рядку 16.3 вказується сума збільшення/зменшення від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу, що узгоджена протягом звітного (податкового) періоду.

У рядку 16.3 також вказується підтверджена за результатами документальної перевірки контролюючого органу сума від'ємного значення реорганізованого платника податку, що переноситься до податкового кредиту правонаступника (за умови подання таким правонаступником заяви (таблиця 3 додатка 2) у складі податкової декларації за звітний (податковий) період).

У разі заповнення рядків 16.2 та/або 16.3 обов'язковим є заповнення таблиці «Збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами

перевірки контролюючого органу на підставі податкового повідомлення-рішення та/або уточнюючого розрахунку».

Усього податкового кредиту, нарахованого за листопад 2019 року ТОВ «УМТ», склав 101806,00 грн.

Розділ III «Розрахунки за звітний період».

– якщо в результаті розрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано позитивне значення, то заповнюється рядок 18 декларації.

У рядку 18 вказується сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету у порядку, визначеному у ст. 200 ПКУ;

– якщо в результаті розрахунку значення різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано від'ємне значення, то заповнюється рядок 19 декларації.

При від'ємному значенні суми податку на додану вартість, розрахованої інвестором (оператором) за угодою про розподіл продукції, така сума підлягає відшкодуванню інвестору (оператору) в порядку та строки, передбачені угодою про розподіл продукції, затвердженою КМУ. При цьому інвестор (оператор) має право на автоматичне бюджетне відшкодування такої суми в повному обсязі.

З рядка 19 визначається сума перевищення від'ємного значення над сумою, обчисленою відповідно до п. 200 1.3 ст. 200 1 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації. Визначена сума вказується у рядку 19.1 та зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 21).

У разі якщо сума від'ємного значення (рядок 19) менша або дорівнює сумі, обчисленій відповідно до п. 200 1.3 ст. 200 1 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації, рядок 19.1 не заповнюється.

Сума, обчислена відповідно до п. 200 1.3 ст. 200 1 розділу V Кодексу на

момент подання податкової декларації, зазначається у відповідному службовому полі у рядку 19.1;

– сума від’ємного значення, що не перевищує суми, обчисленої відповідно до п. 200 1.3 ст. 200 1 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації (рядок 19 – рядок 19.1), зазначається у рядку 20;

– сума від’ємного значення (рядок 20 у декларації):

– зараховується у зменшення суми податкового боргу, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до ПКУ) (відображається у рядку 20.1);

– підлягає бюджетному відшкодуванню (відображається у рядку 20.2): на рахунок платника у банку (відображається у рядку 20.2.1) та / або у рахунок сплати грошових зобов’язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України (відображається у рядку 20.2.2).

Платники податку, які відповідно до статті 200 розділу V Кодексу мають право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, здійснюють розрахунок бюджетного відшкодування та додають до декларації (Д3) (додаток 3) та (Д4) (додаток 4).

Розрахунок суми бюджетного відшкодування здійснюється в межах суми, обчисленої відповідно до п. 200 1.3 ст. 200 1 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації, за вирахуванням від’ємного значення поточного звітного (податкового) періоду, зарахованого у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість.

Значення рядка 3 таблиці 1 (Д3) (додаток 3) переноситься до рядка 20.2 декларації і зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. При заповненні рядка 20.2 обов’язковим є подання (Д3) (додаток 3) та (Д4) (додаток 4).

Залишок від’ємного значення після вирахування суми податкового боргу та суми бюджетного відшкодування (рядок 20 – рядок 20.1 – рядок 20.2) відображається у рядку 20.3;

– сума від’ємного значення, що зараховується до складу ПК наступного звітнього (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3), відображається у рядку 21 та переноситься до рядка 16.1 наступного звітнього (податкового) періоду.

За листопад 2019 року у ТОВ «УМТ» має позитивне значення різниці між сумою податкового зобов’язання та сумою податкового кредиту поточного звітнього, яке сплачується до державного бюджету, склало 89184,00 грн. Також операції стосовно ПДВ відображаються у ф. 1 Баланс (форма №1-м) (додаток И).

Рядок 1135 Активу Балансу «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» II розділу «Оборотні активи» відображає визнану дебіторську заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності. Також у цьому рядку відображають авансові платежі та переплату за податками, зборами та іншими платежами до бюджету (сальдо за Дт субрахунків 378, 641, 642, 651, 652). На кінець 2019 року суми не було.

За рядком 1620 Пасиву Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» III розділу «Поточні зобов’язання і забезпечення» відображають заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суми податків з працівників підприємства, податку на прибуток і єдиного податку (сальдо за Кт субрахунків 641, 642). Заборгованість з бюджетом на кінець 2019 року склала 67,3 тис. грн.

## 2.5 Шляхи удосконалення обліку ПДВ

З 2017 року відбулися зміни у законодавстві, у податковому та бухгалтерському обліку, з’явилися нові нормативні та правові акти та інші законотворчі документи, які спрямовані на отримання розрахунків із ПДВ.

Окрім того, досі виникають питання щодо визначення дат виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту у податковому законодавстві та у бухгалтерському обліку, які приводять до перевірок платників податку з ПДВ з боку контролюючих органів, а також впливають на підприємницьку діяльність. Саме це актуалізує необхідність пошуку мінімізації ризиків з боку платників цього податку, викладення єдиного підходу під час облікового відображення ПДВ та методів його нарахування тощо.

Також після запровадження системи електронного адміністрування ПДВ підприємствам України здебільшого бракує оборотних коштів для реєстрації податкових накладних/розрахунків корегування (далі – ПН / РК). Це зумовлює пошук варіантів управління формулою у СЕА ПДВ.

З 1 липня 2017 року: на постійній основі була запущена Система електронного адміністрування ПДВ (далі СЕА ПДВ). Тепер основною умовою реєстрації податкових накладних стала сума, достатня для реєстрації ПН/РК у ЄРНН, яка розраховується за формулою:

$$\Sigma N_{\text{акл}} = \Sigma N_{\text{акл.Отр}} + \Sigma M_{\text{итн}} + \Sigma P_{\text{оп.Рах}} + \Sigma O_{\text{вердрафт}} - \Sigma N_{\text{акл.Вид}} - \Sigma B_{\text{ідшкод}} - \Sigma P_{\text{еревищ}}. \quad (2.1)$$

де  $\Sigma N_{\text{акл.Отр}}$  – загальна сума податкових накладних, зареєстрованих продавцем у ЄРНН;

$\Sigma M_{\text{итн}}$  – загальна сума, сплачена під час імпорту підприємством;

$\Sigma P_{\text{оп. Рах}}$  – сума, на яку платник податку поповнив електронний рахунок;

$\Sigma N_{\text{акл. Вид}}$  – сума, на яку платник податку зареєстрував ПН/РК в ЄРНН;

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

$\Sigma P_{\text{еревищ}}$  – сума розбіжностей за поданою податковою декларацією та зареєстрованими податковими накладними в ЄРНН.

Таким чином, на підприємствах, які у структурі собівартості мають незначну частку витрат, повинні поповнювати електронний рахунок. Тобто

чим менше показник  $\sum_{\text{накл. отр}}$  під час отримання товарів, робіт і послуг у підприємств, які можуть видати податкову накладну, тим більша вірогідність не отримати позитивного значення суми, дозволеної для реєстрації. За такої умови строк реєстрації податкової накладної може перевищувати установлений законодавчо. Але перевищення строку реєстрації податкової накладної приводить до застосування адміністративних санкцій, які зростають від кількості днів прострочення реєстрації.

На нашу думку, для своєчасної реєстрації ПН/ПК у ЄРНН необхідно постійно аналізувати стан показників у формулі та прогнозувати їхню зміну у часі. Далі нами будуть наведені основні напрями роботи з показниками формули у СЕА ПДВ.

На основі сформованого в бухгалтерському обліку рахунку Дт 644 можна спрогнозувати суму ПДВ по  $\sum N_{\text{акл}} O_{\text{тр}}$ , а також термін реєстрації цих ПН з урахуванням строків реєстрації визначених ПКУ. Також термін реєстрації ПН можна закріпити в договорах. Таким чином, можна заздалегідь спрогнозувати, на яку суму необхідно поповнити електронний рахунок для своєчасної реєстрації ПН.

Під час імпорту ТМЦ підприємство має право за відсутності потреби зберігати їх на митному складі. За нестачі суми для реєстрації ПН підприємство може перерахувати грошові кошти не на електронний рахунок, відкритий органами ДФС, а на митницю для розмитнення ТМЦ. Таким чином, підприємство отримає додаткову суму на формулі  $\sum M_{\text{итн}}$  та уникне відтоку грошових коштів на електронний рахунок.

Під час визначення бюджетного відшкодування у законодавчо встановленому порядку платник сам вирішує, заявляти чи не заявляти бюджетне відшкодування [66], заявляти увесь оплачений «мінус» чи тільки його частину. Тобто під час визначення суми БВ підприємство повинно провести аналіз діяльності наступного податкового періоду, тому що сума БВ зменшує реєстраційний ліміт  $\sum V_{\text{ідшкод}}$ . Отже, якщо планується на наступний податковий період збільшення продажу та зменшення закупівель, необхідно

на цю суму зменшити БВ у податковій декларації та зарахувати цю суму до складу податкового кредиту наступного звітного періоду.

Тепер необхідно розглянути основний показник, який відображає діяльність підприємства, а саме  $\sum N_{\text{акл}} V_{\text{ид}}$ . Цей показник визначає ПДВ з проданого товару підприємства та наданих послуг. Якщо підприємство не буде реєструвати ПН, його контрагенти будуть позбавлені права на податковий кредит. Та органами ДФС під час перевірки буде нарахований штраф за ст. 120 ПКУ; обов'язковість реєстрації ПН знову ж таки зі штрафом.

Розглянемо, що можна зробити, якщо сума на реєстраційному ліміті недостатня для реєстрації усіх податкових накладних, які мають граничний термін реєстрації згідно з ПКУ:

- необхідно перерахувати с поточного рахунку на електронний рахунок в СЕА ПДВ показник  $\sum \Pi_{\text{оп}} P_{\text{ак}}$ ;

- необхідно зв'язатися з контрагентами з проханням зареєструвати ПН за операціями закупки/отримання послуг – показник  $\sum N_{\text{акл}} O_{\text{тр}}$ ;

- розмитнити імпорتنний ТМЦ – показник  $\sum M_{\text{итн}}$ ;

- якщо натепер неможливо скористатися першими трьома способами, і ви очікуєте після спливу строку реєстрації ПН установленого законодавчо поповнення формули, тоді необхідно:

- зв'язатися з контрагентом з метою узгодження суми ПН, яка буде зареєстрована в ЄРПН;

- розділити суму ліміту на всі незареєстровані податкові накладні та відправити їх на реєстрацію.

Це дасть можливість уникнути штрафів за відсутності реєстрації податкової накладної. При цьому у декларації з ПДВ необхідно відобразити усю суму зобов'язань (це не дасть зниження податкового зобов'язання та дасть змогу уникнути необхідності подавати уточнюючу податкову декларацію та сплачувати штраф, але також змінить формулу у бік зниження – показник  $\sum \Pi_{\text{еревищ}}$ ;



– після надходження на реєстраційний ліміт суми, достатньої для реєстрації всієї суми, яка не була зареєстрована в ЄРПН, необхідно згідно зі ст. 192 ПКУ направити на реєстрацію розрахунок корегування, при цьому суму збільшення податкових зобов'язань не потрібно включати до звітної податкової декларації (для корегування показника  $\sum P_{\text{еревищ}}$ ).

На наш погляд у цьому разі ст. 192 ПКУ можна використовувати тому, що вона містить пряму норму на складання розрахунку коригування у разі виправлення помилок під час складання ПН.

Таким чином, за відсутності суми, достатньої для реєстрації всіх податкових накладних, постачальник за домовленістю з покупцем може зареєструвати частину цієї суми. Це дасть можливість уникнути штрафів за ст. 1201 ПКУ. За ст. 192 ПКУ скласти розрахунок корегування до податкових накладних на збільшення податкових зобов'язань у СЕА ПДВ.

Недоліком цієї схеми є те, що покупець не зможе своєчасно отримати збільшення ліміту на СЕА ПДВ, а також скористатися податковим кредитом під час розрахунку показників у декларації. Ця норма також закріплена у ПКУ. Тому вважаємо, що такий підхід можливий лише за добрих відносин між покупцем та продавцем.

Постійні зміни у законодавстві України визначають необхідність пошуку методів уникнення штрафів під час ведення податкового та бухгалтерського обліку. Результати проведеного дослідження дають підстави дійти висновків про те, що доцільною є необхідність скасування в ПКУ метод «першої події» та приведення його у відповідність із бухгалтерським обліком тощо та уникнення записів на субрахунках 643 та 644 щодо виданих та отриманих авансів.

### РОЗДІЛ 3

## КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ПДВ НА ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ»

### 3.1 Організація внутрішнього контролю операцій з ПДВ на підприємстві

Однією з головних функцій, які виконує бухгалтерський облік на підприємстві, є контрольна, що полягає в перевірці законності, достовірності та доцільності господарських операцій, а також у забезпеченні збереження майна власника. У частині обліку податкових розрахунків контроль набуває актуальності, оскільки з точки зору системи оподаткування контроль своєчасності та повноти сплати податкових платежів є її основною складовою.

У сучасних умовах діяльності підприємств виникають проблемні питання, для вирішення яких необхідно приймати вчасні, а головне – вмотивовані управлінські рішення. Для прийняття таких рішень необхідна достовірна інформація про фінансово-господарський стан та зобов'язання підприємства, яка може бути забезпечена внутрішнім контролем.

Організацією та безпосереднім здійсненням процесу контролю за процесом оподаткування на ТОВ «УМТ» займається головний бухгалтер. Для ефективної роботи необхідно регламентувати його діяльність у внутрішніх розпорядчих документах (наказах про облікову політику підприємства).

Мета, яка ставиться перед головним бухгалтером ТОВ «УМТ» при проведенні внутрішнього контролю, є:

– своєчасність відображення в бухгалтерському і податковому обліку сум реалізації товарів (робіт, послуг) в регістрах обліку;

– повнота формування податкового зобов'язання, а саме наявність пільгових видів діяльності, господарських операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою, відповідність віднесення цих операцій згідно законодавчим та нормативно – правовим актам;

– правильність відображення господарських операцій пов'язаних з формуванням податкових зобов'язань з ПДВ на рахунках бухгалтерського і податкового обліку.

У цілому процес внутрішнього контролю розрахунків за податками здійснюється окремо в розрізі кожного сплачуваного податку, дотримуючись установленної послідовності (регламентованої внутрішнім розпорядчим документом) та з урахуванням особливостей законодавчої бази з питань обліку та оподаткування (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Стадії внутрішнього контрольного процесу розрахунків за ПДВ на ТОВ «УМТ»

| № з/п | Стадії                     | Характеристика  |
|-------|----------------------------|---|
| 1     | Організаційна (підготовча) | Попереднє ознайомлення з об'єктами контролю – конкретизується об'єкт контролю в частині розрахунків за сплачуваними підприємством податками та вирішуються необхідні організаційні моменти (наприклад, склад контролерів, план та програма перевірки; складання індивідуальних робочих планів тощо) |
| 2     | Методична (дослідна)       | Визначаються контрольні процедури та методи контролю, застосування яких дозволяє здійснити контроль обраного об'єкту на належному рівні; фактична перевірка із застосуванням залежно від конкретних умов необхідних прийомів; документальна перевірка, результати якої фіксуються проміжними актами |
| 3     | Заключна                   | Порівняння результатів фактичного та документального контролю, встановлення відхилень; аналізуються виявлені відхилення та помилки, формується висновок контролерів та вживаються заходи з покарання винних, розробляються і приймаються рішення щодо усунення виявлених недоліків і порушень       |
| 4     | Інспекційна                | Контроль практичної реалізації затверджених керівництвом пропозицій щодо усунення виявлених помилок та недопущення їх у майбутньому; удосконалення діючої методики облікового відображення та здійснення внутрішнього контролю на основі практичного досвіду  |

Першою стадією процесу внутрішнього контролю є організаційна (підготовча), на якій визначається напрям, відповідно до якого конкретизується об'єкт та предмет контролю (види податкових платежів).

Різноаспектне розуміння об'єкта та предмета контролю у розрахунках за податками передбачає, відповідно, різну методику контролю таких операцій.

Об'єктом перевірки операцій з ПДВ на ТОВ «УНІВЕРСАЛЬНІ МОБІЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ» є:

- первинні документи – податкові накладні, рахунки на оплату, виписки банку;
- реєстри бухгалтерського і податкового обліку – реєстр отриманих і виданих податкових накладних, податкові декларації з ПДВ, аналіз за відповідними рахунками у системі 1с: Бухгалтерія
- бухгалтерські та податкові форми звітності;
- акти попередніх перевірок відносно нарахування та розрахунків по ПДВ з бюджетом.

Перед початком здійснення контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «УМТ» необхідно:

- здійснити його планування для надання контролю необхідного системного характеру,
- забезпечити високу якість контролю, вибору найефективніших і дієвих процедур,
- вирішити питання інформаційного характеру, а також раціонального використання робочого часу перевіряючого.

Інформація про основні стадії, період та застосовувані види робіт у розрізі податкових платежів, фактичний термін проведення контролю та відповідальних осіб, які здійснювали безпосередньо ті чи інші контрольні процедури за окремими податками, відображається у Плані-графіку перевірки розрахунків за податками (додаток Ц).

Програма внутрішнього контролю деталізує план контролю в частині

застосовуваних прийомів та способів контролю, а також робочих документів, які підлягають оформленню під час здійснення контрольної процедури на організаційній стадії контролю (додаток III).

На методичній стадії контролю здійснюється перевірка правильності визначення бази оподаткування, визнання податкових зобов'язань, а також вчасного перерахування належних до сплати сум податків до бюджету.

Окрім внутрішнього контролю розрахунків за податками, який ТОВ «УМТ» організовує на власний розсуд і закріплює внутрішнім розпорядчим документом, згідно з п. 1 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [58], для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємство зобов'язане проводити інвентаризацію, у тому числі й зобов'язань перед бюджетом.

Окрім того, Порядком ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 07.04.2016 №422 [50] передбачено та закріплено право платника податків на звіряння стану розрахунків з податковими органами.

Таке звіряння може проводитись за усного звернення платника податків, за якого працівниками податкових органів на підставі даних інтегрованої картки здійснюється звірка стану розрахунків платника за податками (така звірка реєструється органом оподаткування у Книзі обліку звіряння стану розрахунків платників), або за письмової вимоги платника у формі інвентаризації з оформленням Акта про звіряння.

Такі звіряння можуть здійснюватись головним бухгалтером при проведенні поточного контролю з метою підтвердження правильності здійснених підприємством розрахунків.

В акті звірки стану розрахунків указуються: назва податку, за яким проведено інвентаризацію; сальдо на початок періоду, що перевіряється; дані органу оподаткування; дані платника податку; сальдо на кінець звітного періоду.

Поряд з цим зазначеним Порядком передбачено щорічне здійснення інвентаризації розрахунків за податками, яка полягає в тому, що інспектор податкової служби і бухгалтер підприємства проводять перевірку розрахунків з бюджетом за відповідний період.

За наслідком проведення інвентаризації оформлюється акт встановленої Порядком форми, у результативній частині якого відображається безпосередньо встановлений результат – сума боргу за результатами інвентаризації (у цілому та у розрізі зобов'язань, суми штрафів, пені та процентів за користування розстроченням) або сума помилково та/або надміру сплачених сум зобов'язань податків, зборів тощо.

Акт інвентаризації податкових розрахунків складають податковий інспектор за даними органу оподаткування та головний бухгалтер підприємства за даними бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. У випадку виявлення розбіжностей бухгалтер та інспектор повинні встановити їх причину з подальшим виправленням цих помилок. Такий акт підписують лише дві особи – головний бухгалтер підприємства та посадова особа органу оподаткування (інспектор) у двох примірниках, після чого зазначений акт набуває юридичної доказової сили.

Складені під час перевірки описи можуть виступати в якості окремих додатків до висновку про результати перевірки податкових розрахунків.

Інспекційна стадія внутрішнього контролю податкових розрахунків з ПДВ передбачає здійснення нагляду за реалізацією рішень щодо усунення виявлених недоліків, прийнятих на заключній стадії внутрішнього контролю, нагляд за своєчасністю виправлення помилок, а також прийняття рішень щодо удосконалення методики облікового відображення та проведення внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Реалізація наведених пропозицій посилює роль внутрішнього контролю розрахунків за податками як головного засобу поліпшення показників діяльності підприємств, формує основу оптимального його організаційно-методичного забезпечення.

### 3.2 Перевірка за операціями з ПДВ

Перевірку операцій по нарахуванню податкових зобов'язань слід починати з перевірки первинних документів за формою і змістом – при цьому встановлюється чи оформлені вони на бланках типової форми, чи реквізити документу всебічно характеризують оформлювану ними господарську операцію і дають змогу дати їм юридичну оцінку. В податковій накладній обов'язковим реквізитом є:

- дата здійснення операції так як момент виписки документа є днем виникнення податкового зобов'язання;
- назви підприємств – партнерів (продавця і покупця), їх юридичні адреси, телефони, ідентифікаційні коди;
- ідентифікаційні коди платників податку;
- дані про розпорядчі документи (дата, № договору, контракту);
- зміст операцій згідно встановленої форми;
- підписи керівника підприємства, головного бухгалтера скріплені печаткою підприємства.

Тільки ті документи, які відповідають встановленим вимогам можуть бути прийняті до виконання бухгалтерською службою підприємства як доброякісні документи .

У випадку коли необхідно встановити достовірність господарських операцій за досліджуваний період можна використовувати такий прийом перевірки як зустрічна перевірка. Це може бути зустрічна перевірка одного й того документу, який відображає господарську операцію здійснену підприємствами – партнерами. При даній тематичній перевірці це можуть бути 1 – й і 2 – й екземпляр податкової накладної, рахунку на оплату і т.д. а також перевірці піддаються всі первинні документи та реєстри бухгалтерського і податкового обліку які відображають одну і ту ж господарську операцію. В даному випадку це можуть бути: договір та

специфікація; накладна на відпуск продукції; податкова накладна; рахунок на оплату; виписка банку; аналітичні відомості 1С: Бухгалтерія 8.2; реєстр отриманих і виданих податкових накладних; податкові декларації з ПДВ; ф. 1 «Баланс» (форма №1-м).

Аналітична і логічна перевірка документів головним бухгалтером проводиться при групуванні однорідних господарських операціях, застосуванні елементів логіки і аналізу в дослідженні показників, які містяться в первинних документах.

Перевірка правильності відображення податкового кредиту при обчисленні податку на додану вартість є одним із основних етапів внутрішнього контролю. Предметом перевірки стануть господарські операції з придбання продукції, товарів чи одержання робіт, послуг.

Об'єктами дослідження будуть: первинні документи, які належно оформлені і мають юридичну силу для формування податкового кредиту з ПДВ.

Перевірка розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість на підприємстві починається з правильності визначення сум податкового кредиту по ПДВ, віднесення його до відповідного звітнього періоду та визначення суми ПДВ, яка буде визначена для перерахування до бюджету.

Податковий кредит звітнього періоду складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податків в звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва та основних фондів чи нематеріальних активів, які підлягають амортизації.

Сума податку на додану вартість сплачену (нараховану) платником податку в звітному періоді у зв'язку з придбанням основних фондів, які підлягають амортизації, включається до складу податкового кредиту такого звітнього періоду, незалежно від строків введення в експлуатацію основних засобів. Не дозволяється включення до податкового кредиту будь яких витрат по сплаті податку, які не підтверджені податковими накладними або



митними деклараціями. Якщо на момент перевірки підприємства суми податку, які включені до податкового кредиту залишаються не підтвердженими вказаними документами, то такі суми ПДВ знімаються зі складу податкового кредиту і головний бухгалтер зможе зробити відповідні коригування в декларації. Облік придбаних товарів на митній території України у осіб, які зареєстровані платником ПДВ, ведеться виключно на підставі податкової накладної. Звертається увага на те, що податкова накладна складається особою, яка зареєстрована платником ПДВ у податковому органі і якій надано індивідуальний податковий номер платника ПДВ.

Передбачено, що копії свідоцтва про реєстрацію, засвідчені податковим органом, мають бути розміщені на доступних для огляду місцях у приміщенні платника податку та в усіх його відокремлених підрозділах, а тому особа-покупець товарів (робіт, послуг) має можливість перевірити реєстрацію особи-продавця товарів (робіт, послуг) як платника ПДВ і таким чином правомірність видачі податкових накладних.

Якщо особа, яка зобов'язана була зареєструватися платником ПДВ не здійснила такої реєстрації, але здійснює операції, що оподатковуються по продажу товарів з нарахуванням ПДВ і видачею податкової накладної, то така податкова накладна вважається фіктивною. За видачу фіктивної податкової накладної до такої особи застосовується штраф у розмірі подвійної суми отриманого ПДВ, але не менше 1000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Також повинен окремо вестись облік операцій, вартість яких не включаються до складу валових витрат виробництва та не підлягають амортизації, а також по товарам які придбані як на митній території України так і ввезених із-за її меж.

Окремо перевіряється правильність визначення дати виникнення права податкового кредиту – дата виникнення першої із подій:

– дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в

оплату товарів (робіт, послуг) дата виписки відповідного рахунку (товарного чеку) – у випадку розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

– дата отримання податкової накладної, яка підтверджує факт придбання платником податків товарів (робіт, послуг).

Також перевіряється, чи не включається підприємством до податкового кредиту сума ПДВ, сплачена (нарахована) при придбанні основних засобів, що використовуються на діяльність, яка не оподатковується, тому що придбані основні засоби, які використовуються на діяльність, яка не оподатковується, суми ПДВ, сплачені (нараховані) при придбанні цих фондів, не включаються до складу податкового кредиту, а відносяться на збільшення валових витрат.

Заключним етапом перевірки правильності розрахунків з ПДВ є:

– перевірка правильності визначення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, або відшкодуванню податку на додану вартість платнику податків;

– перевірка правильності складання звітності з податку на додану вартість.

На підставі перевірки правильності визначення сум податкових зобов'язань та податкового кредиту визначається сума, яка належить сплаті до бюджету чи відшкодуванню.

Сума податку, яка підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, виниклих у зв'язку з реалізацією товарів (робіт, послуг) на протязі звітного періоду та сумою податкового кредиту у звітному періоді.

При цьому приділяється увага термінам сплати податку, а саме не пізніше 10 днів після граничного терміну подачі декларації по ПДВ. В строки, передбачені законодавством для відповідного звітного періоду, платник податків повинен надати до податкового органу за місцем реєстрації податкову декларацію по ПДВ, незалежно від того, чи виникло в цьому періоді податкове зобов'язання чи ні.

У випадку, якщо за результатами звітного періоду сума ПДВ має від'ємне значення, така сума підлягає відшкодуванню платнику податків з Державного бюджету України на протязі місяця, наступним після надання декларації.

За бажанням платника податків сума бюджетного відшкодування може бути повністю, або частково зарахована в рахунок платежів по даному податку.

Таке рішення платника податків відображається в податковій декларації. Відшкодування здійснюється шляхом перерахування відповідних грошових коштів з бюджетного рахунку на рахунок платника.

Також одним із шляхів здійснення відшкодування є зменшення платежів по іншим видам податків.

При перевірці декларації перевіряється: правильність заповнення декларації, проводиться її арифметична перевірка, наявність та правильність заповнення всіх додатків, які необхідно було подати платнику разом з цією декларацією, а також перевіряється відповідність суми податку, заявленої платником у декларації, поданим розрахункам.

### 3.3 Узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту перевірки

Узагальнення результатів внутрішнього контролю включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішень до усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства. Однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, відомостях, машинограмах та ін. Документах за допомогою таких методичних прийомів:

- групування недоліків

- документація результатів проміжного контролю
- аналітичне групування
- слідчо-юридичне обґрунтування недоліків
- систематизоване групування недоліків у актах перевірки діяльності підприємства і підприємницької діяльності.

Своєчасне усунення керівництвом підприємства недоліків, виявлених аудитом, які стосуються неповної і несвоєчасної сплати податків до бюджету, вивільняє від сплати штрафних санкцій податковими органами. Тому підприємства зацікавлені в отриманні висновків про проведення перевірки, які запобігали б недолікам у фінансово-господарській діяльності.

Узагальнення недоліків у акті перевірки на ТОВ «УМТ» провадиться з використанням хронологічних, систематизованих і хронологічно-систематичних групувань.

Хронологічне – групування недоліків послідовно за періодами виникнення їх у фінансово-господарській діяльності підприємства, яке контролюють. Недоліком цього методу є те, що головному бухгалтеру доводиться одночасно досліджувати за місяць, квартал усі господарські операції, використовуючи багато нормативних документів. Крім того, при проведенні комплексної перевірки виникають певні труднощі у взаємному контролі операцій і документів.

Систематизоване – це групування виявлених у діяльності підприємства, яке контролюють, недоліків за однорідністю і змістом і попередньо зафіксованих головним бухгалтером у хронологічній послідовності. Недоліком є те, що при цьому дублюються недоліки у хронологічному і систематизованому групуваннях.

Хронологічно-систематизоване групування дає змогу узагальнити недоліки, виявлені головним бухгалтером, за часом виникнення і однорідністю їх. Цей вид групування застосовується при проведенні комплексної перевірки, коли недоліки систематизують за розділами акта або питаннями, поставленими на дослідження перевірки.

Документування результатів проміжного контролю використовується як методичний прийом при оформленні контрольних процедур у процесі виконання їх на проміжних стадіях, щоб засвідчити стан об'єктів контролю на момент перевірки (ревізія каси, вибіркова інвентаризація матеріальних цінностей, хронометражні спостереження перевірки, тематичні обстеження перевірки та ін.).

Аналітичне групування – складання відомостей, таблиць, узагальнення однорідних недоліків, виявлених у процесі перевірки, за допомогою таких методичних прийомів, як економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи. Цей вид групування застосовується при складанні відомостей на забраковані вироби і роботи, переплату заробітної плати, понаднормовані витрати сировини за конкретний період (квартал, півріччя) і пов'язані з ними матеріальні збитки, сплачені штрафні санкції за порушення договірних зобов'язань, а також графіка ритмічності виробництва продукції, робіт і послуг тощо.

Слідчо-юридичне обґрунтування недоліків застосовується тоді, коли необхідно обґрунтувати доказами суму заподіяного збитку або встановити відповідальність посадових осіб підприємства, яке контролюють. При цьому головний бухгалтер виконує певні слідчо-юридичні процедури. Він збирає докази, що засвідчують юридичні факти, тобто такі, з якими закон пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин об'єкта із суб'єктом. За джерелами узагальнення юридичні докази поділяють на особисті і речові, первинні і похідні.

При узагальненні доказів важливою процедурою, яку виконує внутрішню перевірку, є вилучення оригіналів документів з поточного архіву підприємства, яке контролюють. Процедуру вилучення документів оформляють спеціальним актом, складеним головним бухгалтером за участю керівника, а також понятих, що не мають відношення до контрольного процесу. Для того, щоб не завантажувати акт описовістю реквізитів документів, складають окремий реєстр вилучених оригіналів документів,

який є додатком до акту перевірки.

При виконанні слідчо-юридичних процедур обґрунтовують судово-арбітражні позови на відшкодування матеріального збитку, заподіяного підприємству, яку контролюють.

Систематизоване групування результатів контролю – викладення в акті перевірки, обстеження у систематизованому вигляді виявлених недоліків у діяльності підприємства, яку контролюють.

Узагальнення і викладення результатів внутрішнього контролю в акті перевірки здійснюється головним бухгалтером за даними записів у журналі групування недоліків, погоджених з керівництвом, діяльність якого контролюють.

Контрольні прийоми у процесі внутрішнього контролю і аналізу на ТОВ «УМТ» господарської діяльності підприємства виконується за допомогою як найпростіших приладів обчислення та організаційної техніки, так і мікро-ЕОМ, персональних і універсальних великих ЕОМ та обчислювальних комплексів.

Для розв'язання комплексу задач контролю фінансово-господарської діяльності підприємств на ЕОМ створюють інформаційну систему у вигляді упорядкованих масивів інформації, пошук інформації, внутрішні взаємозв'язки між масивами здійснюється за допомогою технічних засобів з максимальною автоматизацією інформаційно-пошукових робіт на ЕОМ за спеціальними програмами.

Результати внутрішнього контролю узагальнюють і викладають в акті перевірки на основі записів у журналі групування недоліків (журнал перевірки), погоджених з керівником підприємства, яке підлягає контролю.

Результати внутрішнього контролю на ТОВ «УМТ» оформляють актом перевірки, який підписують керівник і головний бухгалтер підприємства, діяльність якого контролюють.

Акт перевірки – це службовий документ, який стверджує факт проведення контролю посадовими особами, а також відображає результати

перевірки щодо наслідків окремих господарських операцій чи діяльності підприємства в цілому, виявлені недоліки в господарюванні та додержанні нормативно-правових актів.

В акті перевірки систематизовано відображують результати перевірки об'єктів підприємництва, що становлять у сукупності виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. Акт перевірки є юридичним доказом недоліків, порушень законодавчих актів, внаслідок чого завдано власнику збитків, виявлених з урахуванням вимог цивільного законодавства.

Цивільним законодавством передбачається обов'язкова участь у перевірці осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства, тому не можна допускати неточностей, які трапляються в окремих актах: «Перевірка проводилась у присутності», «Перевірка проводилась з відома» тощо. Обов'язково вказують документи, перевірені суцільно і вибірково, з оформлення господарських операцій, щоб у разі потреби можна було встановити, чи була конкретна господарська операція об'єктом перевірки головним бухгалтером підприємства і які висновки зробив перевіряючий.

Акт перевірки на ТОВ «УМТ» складається із вступної і основної частин і додатків.

Вступна частина акта перевірки включає дату і місце розташування підприємства, склад перевіряючої групи, перевіряємий період, підстави для проведення перевірки, час проведення її та інші дані про повноту перевірки окремих операцій, коштів, періодів перевірки тощо.

Основну частину акта перевірки головний бухгалтер складає за розділами відповідно до програми, завіреної керівником організації, яка призначила перевірку. Розділи акту містять систематизований виклад недоліків за економічною однорідністю об'єктів (господарськими операціями, процесами).

Розділи акта складають на основі групувального журналу перевірки, проміжних актів перевірки, а також аналітичних таблиць, відомостей,

графіків.

Проміжні акти складають у процесі контролю діяльності матеріально відповідальних осіб, тобто тоді, коли необхідно зафіксувати результати контроль-ревізійної процедури у момент її виконання. Наприклад, раптова ревізія грошей у касі, інвентаризація дефіцитних матеріалів на складі, контрольний розкрій тканин і запуску сировини у виробництво продукції та ін. Підписують ці акти матеріально відповідальні особи або інші посадові особи (майстри, виконроби, маркшейдери). Зміст проміжних актів не повторюють в основному акті перевірки. Так, із проміжного акта можуть включати лише дату перевірки, нестачу або лишки коштів та стан збереження їх з посиланням на проміжний акт, поданий у додатку.

Не можна підміняти перевірку аналізом діяльності підприємства, обмежуватися дослідженням загальних відхилень від плану без документальної перевірки причин утворення їх, не встановлюючи осіб, відповідальних за конкретні недоліки у фінансово-господарській діяльності, порушення законодавства.

Додатки до акта перевірки – це проміжні акти, аналітичні відомості, таблиці, машинограми, графіки, пояснювальні записки матеріально відповідальних працівників і службових осіб, копії первинних документів і облікових реєстрів тощо. Зміст їх, аналогічно проміжним актам, викладають у розділі основного акта перевірки.

На основі зібраних фактів головний бухгалтер узагальнює виявлені недоліки в акті, посилаючись на складені ним документи. Додатки до акта перевірки нумерують у хронологічному порядку і підписують головний бухгалтер та особи, відповідальні за фінансово-господарську діяльність підприємства.

Стилістика акта перевірки має відповідати вимогам ділової мови документа, складеного за офіційно-діловим стилем. Цей стиль належить до книжково-писемного і за своїми ознаками близький до наукового.



### 3.4 Реалізація контрольних процедур та їх удосконалення

Система внутрішнього контролю має більше можливостей для ефективного здійснення із залученням керівників різних підрозділів, оскільки:

- по-перше, саме вони більше за інших зацікавлені в досягненні цілей підприємства й результативності його діяльності;

- по-друге, для них немає необхідності вникати у специфічні питання організації виробництва й реалізації продукції – вони професійно інформовані про це.

Таким чином, при здійсненні контрольних процедур власними силами підприємство може вирішити усі проблеми швидко й оперативно. Звичайно, що працівники підрозділів підприємства адаптовані до його внутрішнього середовища, що є негативним моментом, оскільки вони можуть не звернути уваги на деякі істотні недоліки.

Заключний етап внутрішнього контролю включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації результатів контролю, які необхідні для прийняття управлінських рішень з метою усунення виявлених недоліків та порушень чинного законодавства.

За результатами внутрішнього контролю приймаються:

- рішення з ліквідації негативних явищ, які виявлено головним бухгалтером;

- профілактичні заходи із забезпеченості збереження матеріальних ресурсів та правильності ведення зобов'язань, в т.ч. податкових.

Для ліквідації помилок та недоліків керівництво видає:

- розпорядження, якщо у ході перевірки виявлено незначні недоліки та порушення у фінансово-господарській діяльності підприємства, які не пов'язані з корисливими цілями певних робітників та не були причинами матеріальних збитків;

– накази, якщо в процесі контролю виявлено значні недоліки в роботі підприємства, його окремих робітників, а також серйозні порушення законодавства.

Головний бухгалтер разом з керівництвом ТОВ «УМТ» розробляє заходи з ліквідації та запобігання повторенню недоліків у подальшій діяльності підприємства. Профілактичні заходи з попередження виникнення правопорушень і недоліків головний бухгалтер викладає у окремому звіту та подає його керівництву.

Головний бухгалтер контролює виконання профілактичних заходів у наступній перевірці, що забезпечує безперервність контролю.

Типових форм робочих документів внутрішніх контролерів не передбачено і нормативно не регламентовано, кожне підприємство розробляє їх самостійно і закріплює в контексті формування облікової політики підприємства. З метою забезпечення ТОВ «Українські мобільні технології» методикою проведення ефективного та повного внутрішнього контролю розрахунків за податками пропонуємо скласти такі робочі документи:

- порівняльну відомість податкових розрахунків за даними бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- реєстр виявлених порушень розрахунків за податками;
- опис виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за податками;
- звіт про результати внутрішнього контролю.

Виявлені порушення у частині розрахунків за податками переважно пов'язано із помилками, допущеними під час нарахування та облікового відображення розрахунків за податками, які вчасно не були виявлені на підприємстві системою внутрішнього контролю. Тому для виявлення відхилень за нарахованими податковими зобов'язаннями підприємств перед бюджетом у розрізі кожного сплачуваного податку пропонуємо скласти розроблену Порівняльну відомість податкових розрахунків за даними бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Форма Порівняльної відомості податкових розрахунків за даними обліку та внутрішнього контролю ТОВ «УМТ»

| № з/п | Операція (з посиланням на декларацію / первинний документ) | Податкове нарахування за даними бухгалтерського обліку, грн. | Податкове нарахування за даними внутрішнього контролю, грн | Відхилення, грн | Відображення в Реєстрі виявлених відхилень розрахунків за податками | Примітка |
|-------|--|--|--|-----------------|---|----------|
| 1     | Податкові зобов'язання                                     |  |  |                 |   |          |
| 2     | Податковий кредит  |  |  |                 |   |          |
| 3     | Коригування  |  |  |                 |   |          |
| 4     | Перевищення ПК / ПЗ (ПЗ / ПК)                              |  |  |                 |   |          |
| 5     | Різне*   |  |  |                 |   |          |
| 6     | Усього   |  |  |                 |   |          |

Застосування наведеного робочого документу контролером дозволяє порівняти суми зобов'язань, розрахованих працівниками бухгалтерії та головним бухгалтером, у результаті чого можна визначити суми відхилень у сумах податкових зобов'язань підприємства перед бюджетом, які можуть виникати внаслідок порушень у системі бухгалтерського обліку або неправильного застосування правил оподаткування.

Проте навіть якщо зобов'язання за даними бухгалтерського обліку будуть збігатись з даними контрольних розрахунків, при внутрішній перевірці можуть виявлятися й інші порушення, до найпоширеніших з яких можна віднести несвоечасність перерахування підприємством належних до сплати сум податків тощо. Унаслідок цього підприємства несуть додаткові витрати на сплату штрафних санкцій та пені. Тому з метою фіксування всіх виявлених порушень при внутрішній перевірці рекомендуємо вести Реєстр виявлених відхилень розрахунків за податками (таблиця 3.2).

Завдяки застосуванню наведеного Реєстру головний бухгалтер може:

– зафіксувати виявлені відхилення в ході здійснюваної перевірки розрахунків за податками, відобразити їх суть (зміст);

Таблиця 3.2 – Реєстр виявлених відхилень розрахунків за податками

| № з/п | Операція (з посиланням на декларацію / первинний документ) | Зміст порушення (короткий опис) | Назва та номер документу, в якому виявлено порушення | Фактичні дані, зафіксовані в документі | Відхилення, грн. | Норма, яку порушено | Сума порушення (очікуваних штрафних санкцій), грн. | Наслідки порушення | Примітка |
|-------|--|---------------------------------|--|--|------------------|---------------------|--|--------------------|----------|
| 1     | Податкові зобов'язання                                     |                                 |  |  |                  |                     |  |                    |          |
| 2     | Податковий кредит  |                                 |  |  |                  |                     |  |                    |          |
| 3     | Коригування  |                                 |  |  |                  |                     |  |                    |          |
| 4     | Перевищення ПК / ПЗ (ПЗ / ПК)                              |                                 |  |  |                  |                     |  |                    |          |
| 5     | Різне*   |                                 |  |  |                  |                     |  |                    |          |
| 6     | Усього   |                                 |  |  |                  |                     |  |                    |          |

– зафіксувати документ, в якому допущено помилку чи який містить недостовірні дані (з посиланням на норму відхилення);

– відобразити показник, який повинен міститись у документі та який відповідає дійсності;

– обчислити суму штрафних санкцій, які можуть застосуватись до підприємства та узагальнити наслідки виявленого відхилення чи допущеної помилки.

Особливість цього Реєстру в тому, що він формує зведену інформацію про допущені помилки при здійсненні розрахунків з бюджетом підприємства. За наявності виявлених порушень, які призводять до заниження або викривлення податкових зобов'язань підприємства та які, у свою чергу, призводять до додаткових фінансових затрат або мають ознаки шахрайських дій, пропонуємо, крім Реєстру виявлених відхилень, складати на кожне таке порушення за формою «Опис виявленого відхилення під час внутрішнього контролю розрахунків за податками (таблиця 3.3).

Запропонований Опис деталізує виявлені відхилення з посиланням на первинний документ, в якому встановлено порушення, нормативну базу, яку

порушено, відповідальну за складання такого документа особу (осіб), наслідків допущеного порушення, а також пропозиції щодо його виправлення.

Таблиця 3.3 – Опис виявленого порушення під час внутрішнього контролю

| № з/п | Сутність порушення  | Зміст |
|-------|---|-------|
| 1     | Виявлене порушення  |       |
| 1.1   | Зміст операції та документа (номер, дата), в яких виявлено порушення                        |       |
| 1.2   | Матеріально відповідальні особи, що склали і підписали документи, в яких виявлено порушення |       |
| 1.3   | Порушена норма (з посиланням на статтю, пункт нормативного документа)                       |       |
| 1.4   | Наслідки виявленого і доведеного порушення  |       |
| 1.5   | Пропозиції з виправлення виявлених порушень (допущених помилок)                             |       |

Застосування такого документу на практиці дозволяє не перенасичувати висновок про результати внутрішнього контролю розрахунків за податками великою деталізацією, але дозволяє в разі необхідності отримати всю необхідну аналітичну інформацію в розрізі виявлених відхилень.

За результатами здійсненого внутрішнього контролю та (за необхідності) інвентаризації контролер повинен складати підсумковий документ. Таким документом може стати «Звіт про результати внутрішнього контролю розрахунків за податками», в якому наводити інформацію:

- про вид порушень;
- відповідальність осіб, які допустили порушення або помилки та причини допущення виявлених помилок;
- наслідки виявлених порушень; прийняття заходів щодо усунення порушень та помилок.

Такий звіт спрямований на отримання оперативної інформації про стан розрахунків з бюджетом для прийняття керівництвом своєчасних управлінських рішень.

Складені під час перевірки описи можуть виступати в якості окремих додатків до висновку про результати внутрішнього контролю податкових розрахунків.

Практичне застосування наведених форм робочих документів дозволяє своєчасно виявляти помилки та відхилення від норм законодавства в системі бухгалтерського обліку та вчасно їх попереджати.

Внутрішніми контролерами підприємства можуть бути розроблені й інші форми робочих документів у залежності від специфіки здійснюваної підприємством діяльності, форми бухгалтерського обліку, системи оподаткування тощо.

Складання і подання керівнику Звіту про результати внутрішнього контролю розрахунків за податками, виявлені помилки, відхилення та можливі шляхи їх усунення є заключною стадією внутрішнього контролю.

Таким чином, економічна ефективність внутрішнього контролю досягається за рахунок своєчасного попередження порушень, зловживань, якісного стану та організації внутрішнього контролю, організації облікового процесу, своєчасного реагування керівництва на низку негативних факторів і наданих головним бухгалтером пропозицій щодо організаційного процесу, ринків збуту, збільшення обсягів випуску та реалізації продукції тощо.

## ВИСНОВКИ

Виникнення ринкових відносин в Україні супроводжується зростанням ролі державного регулювання в управлінні економічними і соціальними процесами, що в свою чергу збільшує значення податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які забезпечують державний вплив на пропорції суспільного виробництва. Тому керівники підприємств, підприємці повинні знати і виконувати вимоги, які передбачені законами України, при нарахуванні і сплаті податків.

Система оподаткування, незалежно від рівня фіскальності, завжди впливає на пропорції розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту і параметри економічного розвитку підприємництва. Усе це зумовлює потребу в науковому обґрунтуванні податкового регулювання, методів і способів справляння податків і податкових платежів, удосконалення усієї системи оподаткування і адаптування її до економічних процесів, які відбуваються в державі. Трансформація підприємництва в Україні вимагає врахування впливу оподаткування на процеси планування і регулювання діяльності окремих підприємств.

В процесі написання кваліфікаційної роботи досліджено економічну характеристику ПДВ, механізм його нарахування та сплати у бюджет, а також нормативно-правову базу, що регламентує облік і контроль в управлінні розрахунками з ПДВ в Україні.

Податок на додану вартість – це частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), що надходить до бюджету після їх реалізації. ПДВ – це непрямий податок, який сплачується до бюджету у вигляді надбавки до ціни товару, який підлягає реалізації.

Перелік нормативних джерел, що регламентують облік, контроль та аналіз ПДВ є досить широким, до основних законодавчих актів можна

віднести: ПКУ, що є основним нормативним документом, який визначає платників ПДВ, об'єкти, базу та ставки оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітності і внесення податку до бюджету, а також інші Закони України, постанови КМУ, накази МФУ, накази ДФС України та інші нормативні документи з обліку та звітності.

В процесі написання кваліфікаційної роботи було визначене та охарактеризоване базове підприємство – ТОВ «УМТ», яке займається виробництвом комп'ютерів і периферійного устаткування, що відноситься до галузі високотехнологічного виробництва.

За даними фінансової звітності малого підприємства за 2018-2019 роки чистий дохід від реалізації ТОВ «УМТ» за 2019 рік зріс на 2337,1 тис. грн. (126,42%), що характеризується позитивно. Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «УМТ» за 2019 рік зросла на 951,8 тис. грн. (124,24%), що пов'язано із зростанням сум на запаси і енергетичну складову, і характеризується негативно. Сума витрат (загальна) ТОВ «УМТ» у 2019 році зросла на 2393,1 тис. грн. (129,49%), що характеризується негативно, оскільки темп росту зростання витрат перевищує темп росту доходів підприємства. Фінансовий результат до оподаткування за 2019 рік зріс на 5,3 тис. грн. (100,67%), що характеризується позитивно для загальної оцінки діяльності підприємства. Податок на прибуток за 2019 рік зріс на 134,4 тис. грн. (215,56%) – за рахунок зростання бази оподаткування.

Загальний результат підприємства за 2019 рік ТОВ «УМТ» знизився за рік на 51,5 тис. грн. (92,96%), що характеризується негативно і вказує на зменшення загальних показників прибутковості підприємства.

Аналіз фінансового стану ТОВ «УМТ» дозволяє зробити окремі висновки. Зокрема підприємство за своєю суттю є матеріаломістким, що підтверджується видом його діяльності. Зростання показників прибутковості діяльності підприємства у 2019 році свідчить про позитивний момент діяльності підприємства. Крім того, показники фінансової стійкості як



довгострокової так і короткострокової перспективи, є досить позитивними, зокрема, на це вказує їх зростання. Аналіз ліквідності ТОВ «УМТ» показує, що показники є значно вище нормативних індикаторів, що характеризується досить позитивно. Аналіз імовірності банкрутства є низькими, що свідчить про сталість підприємства.

Обліковий та контрольний процеси здійснюються в бухгалтерії та інших функціональних підрозділах апарату управління, що потребує чіткого визначення завдань і функцій як кожного з цих підрозділів, так і окремих посадових осіб. Відповідно до облікової політики ТОВ «УМТ» бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

Аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість» практично завжди має сальдо (дебетове – сума належного до відшкодування податкового кредиту, кредитове – сума податкових зобов'язань, яка має бути внесеною до бюджету). Облік на ТОВ «УМТ» відбувається завдяки комп'ютеризації підприємства. Облікове середовище втілюється через комп'ютерний облік, що ведеться у програмному продукті 1С: Бухгалтерія серія 8.2. Завдяки використанню даних модулів досягається оптимізація облікового процесу, значне покращення його швидкості ведення та точності представлених у ньому даних. Основним первинним документом з обліку ПДВ є податкова накладна.

Усі податкові накладні підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних та за формою, чинною на день такої реєстрації. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію

податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем

Облік ПДВ у системі рахунків передбачає розмежування податкових зобов'язань і податкового кредиту. Це дозволяє складати декларації про податок на додану вартість без додаткового групування даних у позасистемному порядку, оскільки вони формуються у системі кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

Формою звітності щодо відображення операцій з ПДВ є декларація з ПДВ. Декларація подається до органу ДФС в електронній формі засобами електронного зв'язку з дотриманням умов щодо реєстрації електронного цифрового підпису, але в окремих випадках може бути подана в паперовій формі.

Контроль нарахування та сплати ПДВ можна розділити на декілька загальних етапів: контроль формування податкових зобов'язань; контроль формування податкового кредиту; контроль суми ПДВ, що має бути сплачена до бюджету.

З метою удосконалення обліку ПДВ у декларації з ПДВ необхідно відобразити усю суму зобов'язань (це не дасть заниження податкового зобов'язання та дасть змогу уникнути необхідності подавати уточнюючу податкову декларацію та сплачувати штраф, але також змінить формулу у бік зниження) – після надходження на реєстраційний ліміт суми, достатньої для реєстрації всієї суми, яка не була зареєстрована в ЄРПН, необхідно згідно зі ст. 192 ПКУ направити на реєстрацію розрахунок корегування, при цьому суму збільшення податкових зобов'язань не потрібно включати до звітної податкової декларації. На наш погляд у цьому разі застосування ст. 192 ПКУ можна її використовувати тому, що вона містить пряму норму на складання розрахунку коригування у разі виправлення помилок під час складання ПН.

Результати проведеного дослідження дають підстави дійти висновків про те, що доцільною є необхідність скасування в ПКУ метод «першої події» та приведення його у відповідність із бухгалтерським обліком тощо та уникнення записів на субрахунках 643 та 644 щодо виданих та отриманих авансів. Для удосконалення обліку та контролю ПДВ запропоновано використання Порівняльної відомості податкових розрахунків, Реєстру виявлених відхилень розрахунків за податками з ПДВ на підприємстві та складання документу «Опис виявленого відхилення під час внутрішнього контролю розрахунків за податками» на кожне порушення, які деталізують виявлені відхилення з посиланням на первинний документ, нормативну базу, відповідальну особу за складання такого документа.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку та контролю ПДВ, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку ПДВ та контролю за їх справлянням на ТОВ «УМТ».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності контролю розрахунків з ПДВ.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Адамович Н. Топ-10: списуємо ПММ. *Бухгалтер 911*. 2017. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1027638.html>.
2. Актуальний зразок наказу про затвердження норм витрат палива. *Академія професійного бухгалтера*. 2020. URL: <https://zkg.ua/aktualnyj-zrazok-nakazu-pro-zatverdzhennya-norm-vytrat-palyva>.
3. Ачкасова Л.М. Автоматизація інформаційної системи служби експлуатації АТП. *Економіка транспортного комплексу: збірник наукових праць*. 2016. Вип. 27. С.106-116.
4. Глібко В. М. Поняття, порядок проведення та оцінка матеріалів інвентаризації. *Теорія і практика правознавства*. Вип. 1. 2015. (7). С. 1-9.
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 №436-IV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).
6. Григор'єва А.О. Розвиток ринку нафтопродуктів в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія «Економічні науки». 2017. №1 (23), 2 т. С. 44-50.
7. Дата виникнення ПДВ-зобов'язань: чи впливають на неї умови договору? URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100013083-data-viniknennya-pdv-zobovyazan-chi-vplivayut-na-neyi-umovi-dogovoru>.
8. Децюра С. Норми ПММ на особливу техніку. *Податки & бухоблік*. червень, 2019. № 44. С. 42-48.
9. Дзюба О. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах. *Економічний аналіз*. 2017. Вип. 10. Ч. 2. С. 219-222.
10. Дубинська О.С., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення обліку розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Випуск 24. Ч. 2. 2019. С. 5-8.

11. Здирко Н.Г. Удосконалення методичного забезпечення обліку пального на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Економічні науки». Випуск 35. 2019. С. 111-118.

12. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).

13. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук. 08.00.08. Київ, 2014. 21 с.

14. Лист Міжрегіонального головного управління ДФС – офісу з ОБП від 29.04.2016 №9694/10/28-10-01-3-11. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

15. Лист ДПА України від 07.03.2008 №4501/7/16-1517-18. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

16. Лист ДПС України від 31.12.2012 №8323/0/61-12/15-3115. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

17. Листі ДПС від 23.01.2020 №1174/7/99-00-07-03-02-07. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

18. Лист ДФСУ від 07.08.2015 №29163/7/99-99-19-03-02-17. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

19. Лист ДФСУ від 09.06.2016 №12798/6/99-99-15-03-02-15. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

20. Лист ДФСУ від 12.01.2017 р. № 408/6/99-99-15-03-02-15. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

21. Лозова О. Як списувати пальне: за нормами чи за фактом? *Платник єдиного податку*. №9. 2019. С. 12.

22. Мезенцева Н.М., Сорокіна Ю.Є., Скалецька О.А. Методи формування звітності обліку паливно-енергетичних ресурсів. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/43-2020>.

23. Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

24. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ МФУ від 07.02.2013 №73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

25. На підставі якого документа списувати витрати на ПММ. *Інтерактивна бухгалтерія*. №181. 2020. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/355>.

26. Облік ПММ на підприємстві. Як автоматизувати списання ПММ за дорожніми листами? *Рубрика медіа рішень*. 2020. URL: <https://rubryka.com>.

27. Облік палива та спирту етилового в умовах карантину: питання – відповіді. MEDOK. 2020. URL: <https://medoc.ua>.

28. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. ... канд. екон. наук. 08.00.08. Львів. 2015. 231 с.

29. Ольховик О. Заправляємося за талонами і паливними картками: що в обліку? *Податки та бухгалтерський облік*. 2019. №64(2292). С. 10-13.

30. Омельницька З. Облік ПММ. УТЕКА. 2019. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-hozyajstvenye-operacii-9-uchet-gsm>.

31. Оподаткування витрат палива та мастильних матеріалів (ПММ) понад норму. URL: <https://interbuh.com.ua>.

32. Особливості списання ПММ за талонами. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2018. №85. URL: <http://www.visnuk.com.ua>.

33. Марченко Т.В. Питання, що виникають при проведенні експертиз з документального підтвердження нестачі паливно-мастильних матеріалів. *Теорія та практика судової експертизи та криміналістики*. №20. С. 378-392.

34. Пальне на підприємстві: бухгалтерський облік придбання за готівку та за талонами. *Liga 360*. 2019. URL: <https://webcache.googleusercontent.com>.

35. ПДВ: новації-2020. <http://www.visnuk.com.ua>.

36. Первинні документи на списання пального: судова практика. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2016. URL: <https://interbuh.com.ua>.
37. Пільги ПДВ. URL: <https://www.golovbukh.ua>.
38. Писаренко Т.В. та ін. Стан інноваційної діяльності та діяльності у сфері трансферу технологій в Україні у 2018 році: аналітична довідка. Київ : УкрІНТЕІ, 2019. 80 с.
39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).
40. Податкові зобов'язання з ПДВ: що це таке і коли виникають? *Податки та бухгалтерський облік*. №72. 2017. С. 13-20.
41. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–IV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).
42. Податковий кредит: правила визнання. URL: <http://www.visnuk.com.ua>.
43. Податковий кредит з ПДВ – 2020. URL: <https://www.buhoblik.org.ua>
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ МФУ від 28.05.1999 №137 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №10 «Дебіторська заборгованість»: наказ МФУ від 08.10.1999 №237 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).
46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 «Зобов'язання»: наказ МФУ від 31.01.2000 №20 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід»: наказ МФУ від 29.11.1999 №290 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: наказ МФУ від 31.12.1999 №318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.03.2020).

49. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ МФУ від 24.05.1995 №88 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

50. Подолянчук О.А. Облік та звітність за податком на додану вартість. URL: [www.economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua).

51. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №1. С. 82-102.

52. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова КМУ від 29.12.2010 №1246. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

53. Порядок заповнення податкової накладної: наказ МФУ від 31.12.2015 №1307. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

54. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 №419. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

55. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: наказ МФУ від 06.06.17 №557. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

56. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ МФУ від 28.01.2016 №21. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

57. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 №514-VI. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).



59. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України від 23.11.2018 № 2628-VIII. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

60. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 01.07.2004 №1952-IV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

61. Пронь Н. О. Вимоги до електронних документів: міжнародна практика та досвід України. *Збірник наукових праць НУДПС України*. 2012. № 1 .С. 356-366.

62. Світовий О.М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зерно продуктовому під комплексі України. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. 2014. №1(25). С. 213-216.

63. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія. *Ефективна економіка*. №4. 2011. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua) (дата звернення: 17.09.2020).

64. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. – 2014. Вип. 11 (1). Ч. 1. С. 234-240.

65. Скалецька О. Система електронного адміністрування податку на додану вартість в контексті законодавчих інновацій в Україні. *Молода наука-2020*. ЗНУ, 13-15 квітня 2020р. С. 149.

66. Снісар О.О. Вибуття паливно-мастильних матеріалів: порядок відображення в бухгалтерському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Випуск 3 (24). 2012. С. 455-465.

67. Списання палива на підприємстві 2020. *Головбух*. 2020. URL: <https://www.golovbukh.ua>.

68. Ткаченко О. Які первинні документи нині слід використовувати для списання пального службового легкового автомобіля? URL:

<http://www.dkrs.gov.ua>.

69. Тренди податкових перевірок ринку пального. *Liga 360*. 2020. URL: <https://buh.ligazakon.net/ua> (дата звернення: 17.09.2020).

70. Турко Д. О. Тенденції розвитку високотехнологічного сектора в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 35. С. 33-39.

71. Украина на 42-м месте в рейтинге инновационных экономик мира. Как так вышло? *Офіційний сайт порталу Business Views*. 2017. URL : <http://businessviews.com.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

72. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

73. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ. *Облік і фінанси*. 2015. №4 (70). С. 67-71.

74. Шот А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки*. 2018. №2 (14). С. 151-158.

75. Endale Mitiku Adere. Accounting for Oil and Gas: The effect of the gap between US GAAP and IFRS on Norwegian companies. URL: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:478518/fulltext03>.

76. Jan Bebbington, Thomas Schneiderb, Lorna Stevensonc, Alison Fox. Fossil fuel reserves and resources reporting and unburnable carbon: Investigating conflicting accounts. *Critical Perspectives on Accounting*. Volume 66, January 2020. P. 32-44.

77. What is VAT? URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/what-is-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en).

78. What is VAT and how does it work? URL: <https://www.bbc.com/news/explainers-53334098>.

79. What is VAT? The basics explained. URL: <https://www.ionos.co.uk/startupguide/grow-your-business/value-added-tax-vat>.