

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)

(рівень вищої освіти)

на тему

Уроково-камерна опрацювання,
обліку та аудиту ТОВ «ТОВ „БББ“»

Виконав: студент 2 курсу, групи Р.0919 013
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

освітньої програми Опрацювання

(код і назва освітньої програми)

спеціалізації

(код і назва спеціалізації)

Машко В.В.

(ініціали та прізвище)

Керівник д.е.н. проф. Машко В.В.

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н. проф. Машко В.В.

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Запоріжжя
2020

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Масикова Н.О.		
2	Масикова Н.О.		
3	Масикова Н.О.		

7. Дата видачі завдання 28.05.2020р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	квітень 2020	викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	квітень 2020	викон.
3	Робота над 1 розділом	квітень 2020	викон.
4	Робота над 2 розділом	квітень 2020	викон.
5	Робота над 3 розділом	квітень 2020	викон.
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	листопад 2020	викон.
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2020	викон.
8	Попередній захист роботи	листопад 2020	викон.
9	Нормоконтроль	квітень 2020	викон.
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	квітень 2020	викон.
11	Захист роботи	квітень 2020	21.04

Студент

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

(підпис)

(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Штепа В.В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудит ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник Т.О. Меліхова. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут, кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Досліджено теоретичні основи оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість підприємства. Показано облік податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ». Проаналізовано фінансовий стан ТОВ «ЗЗКМ». Проведено аудит податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ». Надані шляхи удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ».

Ключеві слова: ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІК, АУДИТ, ПРОПОЗИЦІЇ, ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ

ABSTRACT

Shtepa V.V. The Improvement of VAT Taxation, Accounting, and the Auditing at LLC “ZZKM”

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, scientific supervisor T.O. Melikhova. Zaporizhzhia National University. Engineering Research Institute, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, 2020.

The theoretical foundations of taxation, accounting of the value added tax of the enterprise are investigated. Shown is the accounting of value added tax at LLC "ZZKM". The financial condition at LLC “ZZKM” has been analyzed. An audit of

value added tax was carried out at at LLC “ZZKM”. Provided ways to improve taxation, accounting for value added tax at at LLC “ZZKM”.

Key words: VALUE ADDED TAX, TAXATION, ACCOUNTING, AUDIT, PROPOSALS, FINANCIAL ANALYSIS

АННОТАЦИЯ

Штепа В.В. Совершенствование налогообложения, учета и аудит НДС на ООО «ЗЗКМ».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Т.О. Мелихова. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Исследованы теоретические основы налогообложения, учета и аудита налога на добавленную стоимость предприятия. Показано учет налога на добавленную стоимость на ООО «ЗЗКМ». Проанализировано финансовое состояние ООО «ЗЗКМ». Проведен аудит налога на добавленную стоимость на ООО «ЗЗКМ». Даны пути совершенствования налогообложения, учета и аудита налога на добавленную стоимость на ООО «ЗЗКМ».

Ключевые слова: НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, УЧЕТ, АУДИТ, ПРЕДЛОЖЕНИЯ, ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ

ЗМІСТ

ВСТУП	7
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА	10
1.1 Оподаткування податком на додану вартість підприємства	10
1.2 Облік податку на додану вартість на підприємстві	20
1.3 Аудит податку на додану вартість підприємства	40
2 ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІК ПДВ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ТОВ «ЗЗКМ»	53
2.1 Загальна характеристика ТОВ «ЗЗКМ»	53
2.2 Облік податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»	58
2.3 Аналіз фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ»	67
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ТОВ «ЗЗКМ»	87
3.1 Аудит податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»	87
3.2 Шляхи удосконалення оподаткування та обліку податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»	99
3.3 Шляхи удосконалення аудиту податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»	101
ВИСНОВКИ	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	113
ДОДАТОК А – Статут	122
ДОДАТОК Б – Посадові інструкції	137
ДОДАТОК В – Податкові накладні	143
ДОДАТОК Г –Розрахунки коригування кількісних і вартісних показників	145

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На сьогодні на підприємствах є однією з основних проблем удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість. Розробка шляхів удосконалення оподаткування, обліку та аудиту ПДВ є важливим сучасним науковим та практичним завданням для промислових підприємств з метою ефективного податкового планування. Оскільки основним фіскальним інструментом наповнення бюджету є надходження від податку на додану вартість, тому від правильного оподаткування та ведення обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту залежать правильність розрахунків підприємства з бюджетом за ПДВ, що можливо забезпечити за рахунок своєчасності їх контролю.

Розгляду питань оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість підприємства сприяли роботи наступних вчених: Бондаря В.П., Бутинця Ф.Ф, Іванової Н.А., Кузнецової С.А., Кулаковської Л.П., Макаренка А.П., Меліхової Т.О., Малюги Н.М., Пилипенка О.І., Редька О.Ю., Сопка В.В., Усача Б.Ф., та інших.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ/20). Автором запропоновано вдосконалення оподаткування, обліку та аудит ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ».

Мета та завдання роботи. Метою дослідження є розробка пропозицій щодо удосконалення оподаткування, обліку та аудиту ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ».

Реалізація мети роботи зумовила необхідність виявлення і розв'язання наступного комплексу завдань:

–дослідити теоретичні основи оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість підприємства;

–показати облік податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»;

–проаналізувати фінансовий стан ТОВ «ЗЗКМ»;

–провести аудит податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»;

– надати шляхи удосконалення оподаткування та обліку податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»;

– надати шляхи удосконалення аудиту податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ».

Об’єктом дослідження є процес оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість ТОВ «ЗЗКМ».

Предметом дослідження є теоретико-методичні підходи щодо оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість підприємства.

Інформаційною базою магістерської роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, інтернет-ресурси, а також дані оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість ТОВ «ЗЗКМ».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

- удосконаленні обліку та оподаткування ПДВ шляхом впровадження: форм робочих таблиць з оподаткування ПДВ, а саме: податкового зобов’язання, податкового кредиту, розрахунків з ПДВ, обліку ПДВ, що надасть змогу покращити облік та оподаткування ПДВ та забезпечить правильність, своєчасність, законність відображення в обліку податку на додану вартість;

- удосконаленні аудиту ПДВ шляхом розробки та впровадження: анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора, що надасть змогу аудитору вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та поліпшити податкове планування ПДВ на підприємстві.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості впровадження практичних рекомендацій у діяльність ТОВ «ЗЗКМ», що

дозволить підвищити ефективність оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість підприємства (довідка про впровадження № 1319 від 18.11.2020р.).

Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано загальнонаукові методи: групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на Міжнародній науково-практичній конференції «Формування концепції цифровізації як чинник розвитку креативності особистості та її вплив на розвиток людського й соціального капіталу» (26-27 листопада 2020 року м. Запоріжжя).

Основні пропозиції автора щодо удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість підприємства знайшли відображення у статті:

Штепа В.В., Меліхова Т.О. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. № 22. (подано до друку).

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 146 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 16 рисунки та 50 таблиць. Робота містить 4 додатків. Список використаних джерел складається із 91 найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1 Оподаткування податком на додану вартість підприємства

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) є непрямим податком, оскільки податок сплачується уряду продавцем (підприємством), а не особою, яка в кінцевому підсумку несе економічний тягар податку (споживачем) [14].

Основні законодавчі та нормативно-правові акти, які регулюють нарахування та сплату ПДВ, відображені в обліку, це Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [4], Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [5].

Етапи становлення ПДВ в Україні наведено у таблиці 1.1 [77].

Таблиця 1.1 – Етапи становлення ПДВ в Україні

Етап	Період	Сутність
1	1992-1997	1. прийняття Декрету Кабінету Міністрів «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 р.; 2. відсутність чіткого механізму бюджетної компенсації; 3. зavelика кількість податкових пільг; 4. не визначені зобов'язання бюджетів різних рівнів щодо компенсації
2	1997-2011	–у 1997 р. був прийнятий новий Закон України «Про податок на додану вартість»; –зміни до податкового обліку: необхідність надання податкової накладної і занесення до книг обліку, за даними з них заповнення податкової декларації; –встановлення єдиної ставки податку - 20% до бази оподаткування, яка додається до ціни товарів; –часті законодавчі зміни - основний закон змінювався більше 50 разів; –дохід від ПДВ надходить до державного бюджету
3	2011-2014	–об'єднання податкових норм в єдиному правовому документі (Податковий кодекс України); –у ПКУ вказано заплановане зниження ставки ПДВ до 17% з 1 січня 2014 р. (відкладено); –введення реєстрації податкових накладних в єдиному реєстрі
4	2014-сьогодення	– запроваджено ставки оподаткування 20%, 7% (пільгова) та 0%

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 непрямиго податку досить часто зазнають змін і коригуються залежно від макроекономічних умов. 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 ціни продажу 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 [2, с. 219].

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) [2, с. 219].

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 Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 року № 14-92. До Декрету вносилися численні зміни та доповнення і до введення норм Податкового кодексу адміністрування ПДВ проводилося в редакції Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР [2, с. 219]

Податковим кодексом України 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) [2, с. 83]. Це дає можливість висловлювати науковцям власні думки щодо визначення сутності ПДВ (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Визначення поняття «податок на додану вартість»

Автор	Визначення
Сидоренко Р.В. [77]	податок на додану вартість є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним
Семененко Т.М. [76]	податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем
Світовий О.М. [75]	податок на додану вартість – зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг
Лесько М.В. [53]	ПДВ – фіскальний податок, що стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності
Подолянчук О. А. [67]	ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ
Черва А. А. [88]	ПДВ – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем

Узагальнюючи всі вищенаведені визначення, 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) [37].

Система елементів оподаткування податком на додану вартість представлена на рисунку 1.1 [74].

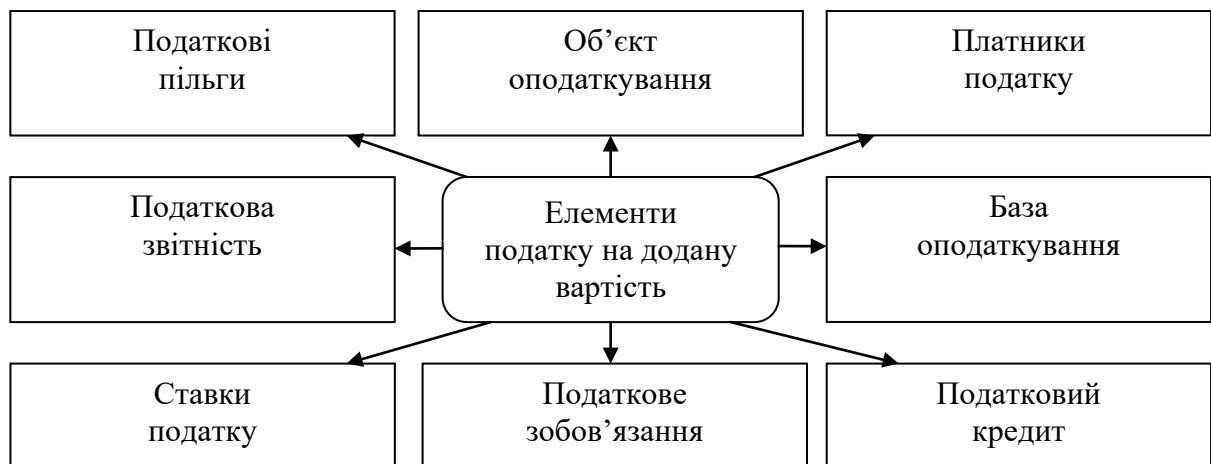


Рисунок 1.1 – Елементи податку на додану вартість

Для цілей оподаткування платником податку є [84]:

- 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, 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.

Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми цього підпункту не поширюються на управителів майна, які здійснюють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю;

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, 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;

8) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції (рисунок 1.2).

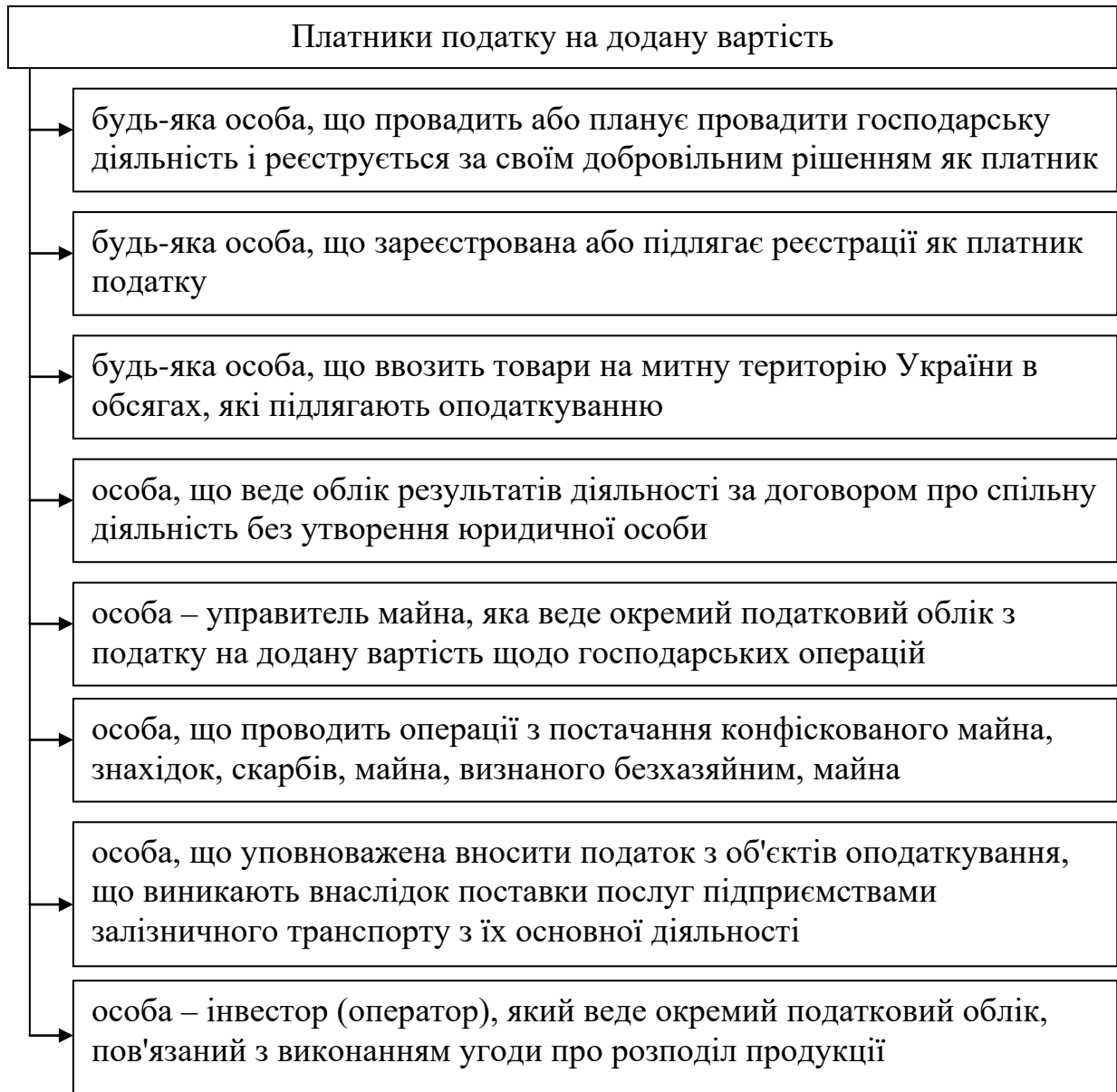


Рисунок 1.2 – Платники податку на додану вартість

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з [21]:

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;

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 (рисунок 1.3).

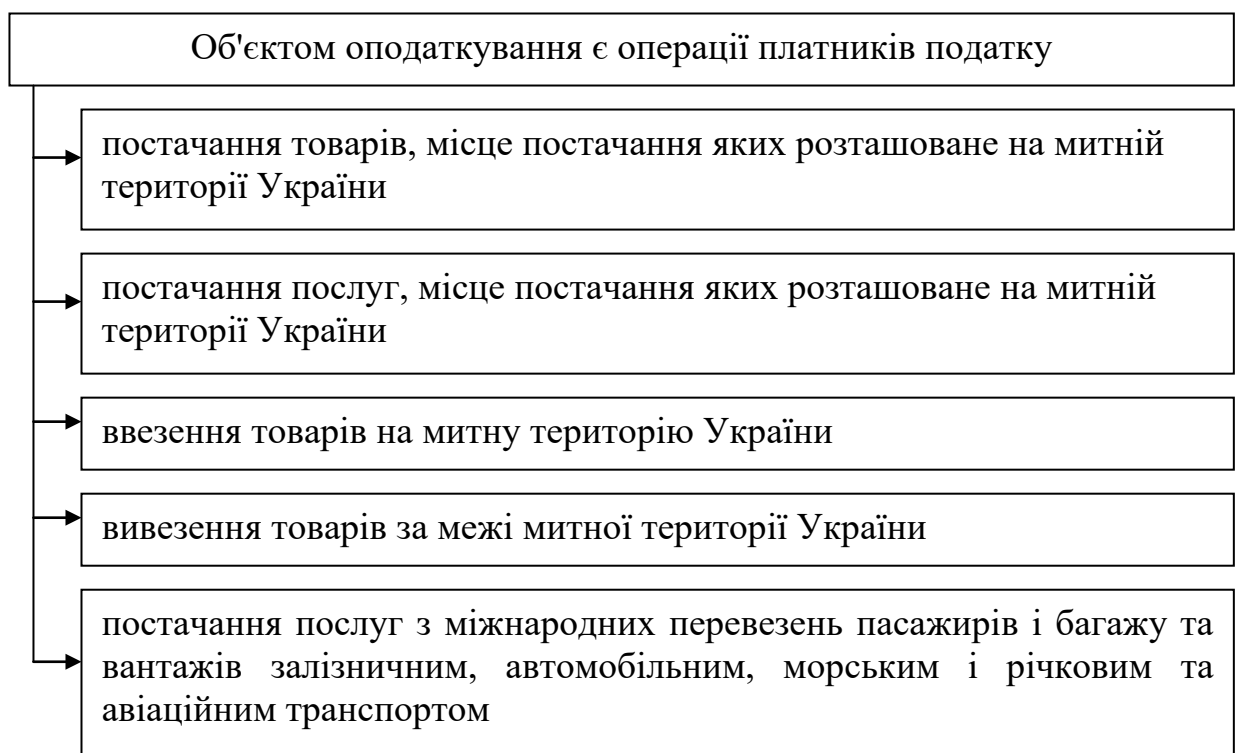


Рисунок 1.3 – Об'єктом оподаткування є операції платників податку

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 [46].

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 [63]:

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

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата 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 (рисунок 1.4).

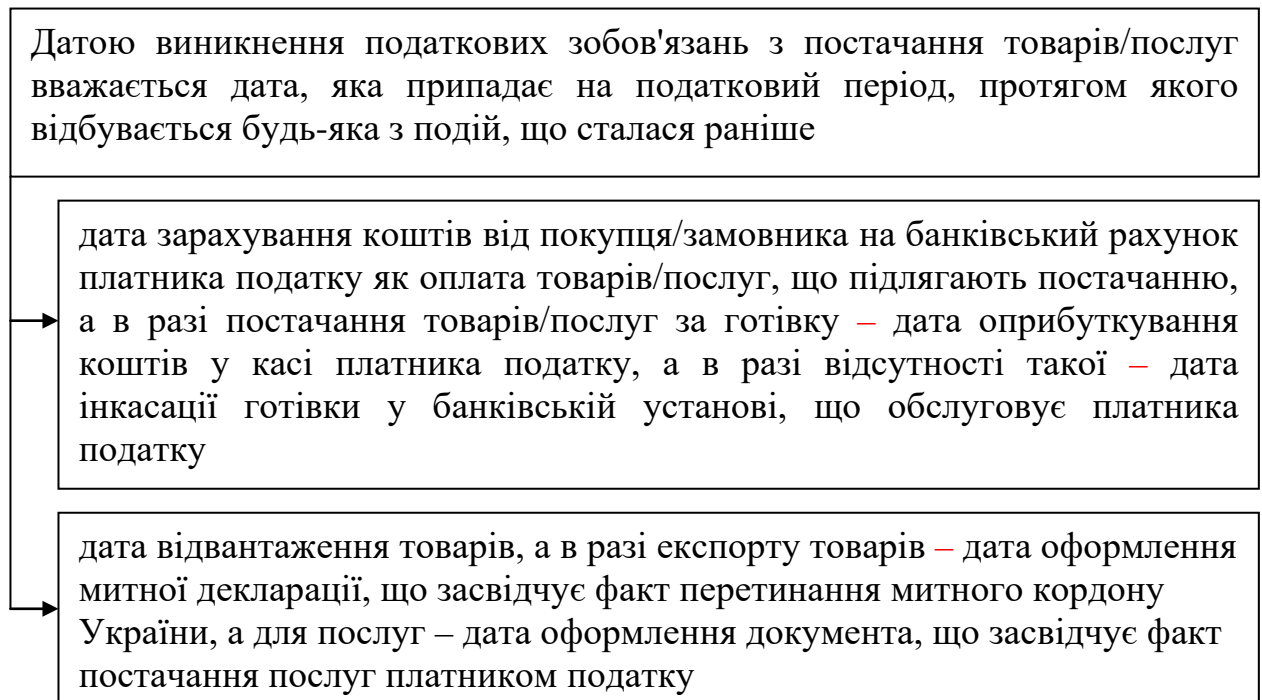


Рисунок 1.4 – Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах [84]:

- а) 20 відсотків;
- б) 0 відсотків;
- в) 7 відсотків по операціях з:

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я (рисунок 1.5).

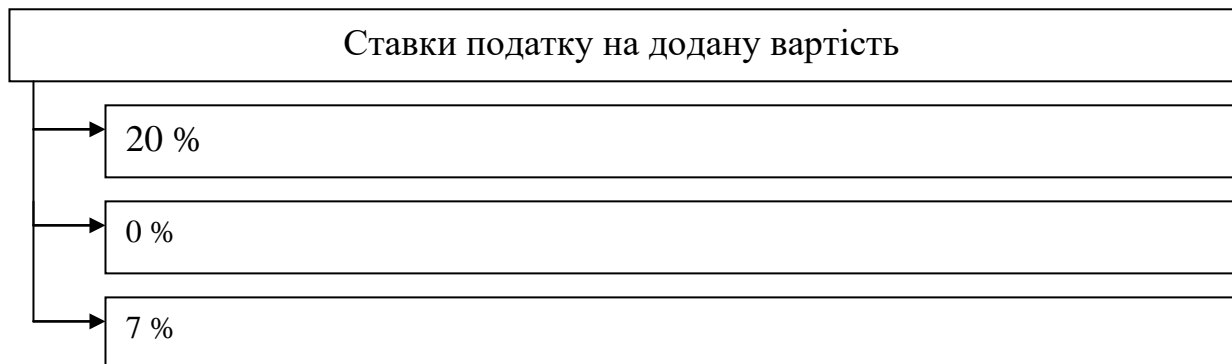


Рисунок 1.5 – Ставки податку на додану вартість

До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з [62]:

а) придбання або виготовлення товарів та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;

г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін [39].

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках такі обов'язкові реквізити [63]:

а) порядковий номер податкової накладної;

б) дата складання податкової накладної;

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

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця). У разі постачання/придбання філією (структурним підрозділом) товарів/послуг, яка фактично є від імені головного підприємства – платника податку стороною договору, у податковій накладній, крім податкового номера платника податку додатково зазначається числовий номер такої філії;

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

- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- і) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг; платники податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду;
- й) індивідуальний податковий номер.

1.2 Облік податку на додану вартість на підприємстві

Сума податку на додану вартість по відвантаженій продукції (товарах, роботах, послугах) включається до складу виручки від реалізації (тобто відображається в обліку по дебету рахунка 70 «Доходи від реалізації») [67].

Сума ПДВ на товари, що обкладаються митом та акцизним податком розраховується наступним чином [77]:

$$ПДВ = (МВ + СМ + САЗ) \times 20 \div 100 \quad (1.1)$$

де МВ – митна вартість;

СМ – сума ввізного мита;

САЗ – сума акцизного податку.

Сума ПДВ на товари, що обкладаються тільки митом розраховується наступним чином [25]:

$$ПДВ = (МВ + СМ) \times 20 \div 120 \quad (1.2)$$

Сума ПДВ на товари, що обкладаються тільки акцизним податком розраховується за наступною формулою [30]:

$$ПДВ = (МВ + САЗ) \times 20 \div 120 \quad (1.3)$$

Сума ПДВ на інші товари, що не підлягають обкладанню митом та акцизним податком розраховується за наступною формулою [29]:

$$ПДВ = (МВ) \times 20 \div 120 \quad (1.4)$$

Відпускну ціну виробника з урахуванням податку на додану вартість розраховують наступним чином [52]:

$$\begin{array}{l} \text{Відпускна ціна} \\ \text{виробника} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Оптова} \\ \text{ціна виробу} \end{array} + \begin{array}{l} \text{сума} \\ \text{ПДВ} \end{array} \quad (1.5)$$

$$\text{Сума ПДВ} = \text{Оптова ціна} \times 20 \div 100 \quad (1.6)$$

$$\begin{array}{l} \text{Відпускна ціна} \\ \text{виробника} \end{array} = \text{Оптова ціна} \times 1,2 \quad (1.7)$$

Відпускну ціну з урахуванням акцизного податку та ПДВ розраховують ($ВЦ_{АПДВ}$) за наступною формулою [58]:

$$ВЦ_{АПДВ} = \frac{\text{Оптова ціна з урахуванням акцизного податку}}{\quad} \times 1,2 \quad (1.8)$$

Податковий кредит (далі – ПК) – сума ПДВ у вартості придбання матеріалів, основних засобів, нематеріальних активів (товарів, робіт, послуг), на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. ПК розраховується за формулою [73]:

$$\text{Податковий кредит} = \frac{\text{Вартість придбання з ПДВ}}{120} \times 20 \quad (1.9)$$

Податкове зобов'язання (далі – ПЗ) – сума ПДВ у вартості реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити. Розрахунок ПЗ має наступний вигляд [80]:

$$\text{Податкове зобов'язання} = \frac{\text{Вартість до реалізації}}{100} \times 20 \quad (1.10)$$

Механізм обчислення ПДВ базується на співставленні сум податкового зобов'язання та сум податкового кредиту. Тобто ПДВ розраховується [23]:

$$\text{ПДВ до сплати (відшкодування)} = \text{Податкове зобов'язання} - \text{Податковий кредит} \quad (1.11)$$

Суми ПДВ за ставкою 20%, які підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначають у наступному порядку [25]:

1. Визначається база оподаткування (БО):

$$\text{БО} = \text{Собівартість} + \text{Прибуток} + \frac{\text{Ввізне мито}}{100} + \frac{\text{Акцизний податок}}{100} \quad (1.12)$$

2. Визначається сума ПДВ (ПЗ) за товарами, що підлягають продажу

$$\text{ПДВ (ПЗ)} = \text{БО} \times 20 \div 100 \quad (1.13)$$

3. Формується вільна або регульована ціна (В(Р)Ц):

$$\text{В(Р)Ц} = \text{БО} + \text{ПДВ} \quad (1.14)$$

4. Визначається сума податкового кредиту (ПК) протягом звітного періоду:

$$\text{ПК} = \text{ПДВ тми} + \text{ПДВ оз} + \text{ПДВ нма} \quad (1.15)$$

де ПДВ тмц, ПДВ оз, ПДВ нма – сума податків, сплачених у зв'язку з придбанням товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, нематеріальних активів.

5. Визначається сума ПДВ для сплати до бюджету (або відшкодуванню з бюджету):

$$\begin{array}{r} \text{Податкове} \\ \text{зобов'язання} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Податковий} \\ \text{кредит} \end{array} = \text{ПДВ} \begin{array}{l} + \rightarrow \text{ до сплати} \\ - \rightarrow \text{ відшкодування} \end{array} \quad (1.16)$$

Первинними документами для нарахування податків слугують розрахунки бухгалтерії, а по розрахункам з ПДВ – податкові накладні. Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень [30].

По кредиту рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі в бюджет, по дебету – належні до відшкодування податки, їхня сплата, списання і т.п. [39].

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» має наступні субрахунки [35]:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, що нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства. На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми отриманих авансів (передоплати) за готову продукцію, товари, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню). На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство придбало право зменшити податкові зобов'язання [52]. Субрахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» призначені для забезпечення обліку податкових

зобов'язань по ПДВ, що виникають при отриманні передплати, і податкового кредиту, право на який з'являється при оплаті без отримання товарів [22]. Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за видами податків [59].

Облік розрахунків з бюджетом за ПДВ ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» рахунку 64 «Розрахунки із податків та платежів», а також на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» [66].

На субрахунку 643 обліковують суми податку на додану вартість у разі надходження від покупців оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги, а на субрахунку 644 – у разі оплати (авансу) постачальникам (підрядникам) під майбутню поставку ТМЦ, виконання робіт (надання послуг) [66].

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку факту нарахування податкових зобов'язань в розрізі окремих господарських операцій, які є об'єктами оподаткування ПДВ, наведено у таблицях 1.3 – 1.9 [78].

Зокрема, відображення в бухгалтерському обліку факту нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за операціями, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7%, доцільно розглядати за датою виникнення податкових зобов'язань з огляду на правило першої події (таблиця 1.3) [84].

Таблиця 1.3 – Облік податкових зобов'язань за операціями з продажу готової продукції, товарів, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
Реалізація (перша подія - відвантаження товарів, робіт і послуг)					
1.1	Визнано дохід від реалізації готової продукції та/або товарів у сумі визнаної дебіторської заборгованості	Накладна, рахунок-фактура	361	701,702	X
1.2	Визнано зобов'язання з податку на додану вартість, що зменшує дохід від	Податкова накладна	701,702	641	колонка Б рядок 1.1 декларації

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6
	реалізації готової продукції, товарів				(таблиця 1, графа 5 додатку Д5)
1.3	Здійснено покупцем оплату за реалізовану готову продукцію, товари	Виписка з поточного рахунку	311	361	X
2.1	Визнано дохід від реалізації товарів у роздрібній торгівлі у сумі отриманої готівкової виручки	Звіт з операційної каси, Z-віт	303	702	X
2.2	Визнано зобов'язання з податку на додану вартість, що зменшує дохід від реалізації	Податкова накладна (сформована за підсумками дня за Z-віт)	702	641	колонка Б рядок 1.1 декларації (таблиця 1, графа 5 додатку Д5)
3.1	Визнано дохід від реалізації лікарських засобів у сумі отриманої готівкової виручки	Z-віт	303	702	X
3.2	Нараховано зобов'язання з податку на додану вартість, що зменшує дохід від реалізації	Податкова накладна (сформована за підсумками дня за Z-віт)	702 641		колонка Б рядок 1.1 декларації (таблиця 1, графа 6 додатку Д5)
4.1	Визнано дохід від реалізації послуг у сумі визнаної дебіторської заборгованості	Акт наданих послуг	361	703	X
4.2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703	641	колонка Б рядок 1.1 декларації (таблиця 1, графа 5 додатку Д5)
4.3	Здійснено покупцем оплату за реалізовані послуги	Виписка з поточного рахунку	311	361	X
Реалізація (перша подія – надходження попередньої оплати)					
5.1	Зараховано на поточний рахунок кошти, як попередня оплата від покупців	Виписка з поточного рахунку	311	681	X
5.2	Нараховано зобов'язання з податку на додану вартість за отриманою попередньою оплатою	Податкова накладна	643	641	колонка Б рядок 1.1 декларації (табл. 1, графа 5 додатку Д5)
5.3	Визнано дохід від реалізації готової продукції, товарів, послуг у сумі визнаної дебіторської заборгованості	Накладна, рахунок-фактура, акт наданих послуг (виконаних робіт)	361	701,702, 703	X
5.4	Закрито розрахунки за ПДВ		701	643	X
5.5	Закриття рахунків	Бухгалтерська довідка	681	361	X

Облік операцій з реалізації основних засобів має свої особливості, які відображені у таблиці 1.4 [20].

Таблиця 1.4 – Облік податкових зобов'язань за операціями з продажу основних засобів, місце постачання яких розташоване на митній території України

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дебет	Кредит	
1. Переведено об'єкт основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу					
1.1	Списано знос за об'єктом основних засобів	Акт, інвентарна картка	131	10	X
1.2	Списано залишкову вартість об'єкту основних засобів та переведено об'єкт до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	Акт	286	10	X
2. Реалізовано актив, утримуваний для продажу (основний засіб)					
2.1	Визнано дохід від реалізації основного засобу в сумі визнаної дебіторської заборгованості	Накладна	361	712	X
2.2	Визнано зобов'язання з податку на додану вартість, що зменшують дохід від реалізації	Податкова накладна	712	641	колонка Б рядок 1.1 декларації
3.	Отримано оплату за реалізований актив	Виписка з поточного рахунку	311	361	X

Облік операцій, коли виникає необхідність у застосуванні звичайних цін розглянуто в таблиці 1.5 [70].

Таблиця 1.5 – Облік податкових зобов'язань за операціями за умови застосування звичайних цін

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дт	Кт	
1	2	4	5	6	7
1. Реалізація товарів за ціною нижчою, ніж ціна придбання					
1.1	Відображено реалізацію товарів за фактичною ціною продажу	Накладна	361	702	X

Продовження таблиці 1.5

1	2	4	5	6	7
1.2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ, виходячи з фактичної ціни	Перша податкова накладна	702	641	колонка Б рядок 1.1 декларації (таблиця 1, графа 5 додатку Д5)
1.3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на суму перевищення звичайної ціни продажу над фактичною	Друга податкова накладна	643	641	колонка Б рядок 1.1 декларації (таблиця 1, графа 5 додатку Д5)
1.4	На суму оплати, що надійшла від покупця	Виписка з поточного рахунку	311	361	X
1.5	Списано на витрати податкове зобов'язання з ПДВ, розраховане, виходячи з суми перевищення звичайної ціни продажу над фактичною	Бухгалтерська довідка	949	643	X
2. Безоплатна роздача товарів з метою проведення рекламних заходів					
2.1	Здійснено безкоштовну передачу товарів в рекламних цілях	Ат на списання товарів	93	281	X
2.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи із звичайних цін	Податкова накладна	643	641	колонка Б рядок 1.1 декларації (таблиця 1, графа 5 додатку Д5)
2.3	Списано на витрати податкове зобов'язання з ПДВ	Бухгалтерська довідка	93	643	X

Операції з вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ та призводять до нарахування податкових зобов'язань. Відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку наведено у таблиці 1.6 [39].

Таблиця 1.6 – Облік податкових зобов'язань за операціями з продажу на експорт готової продукції та товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1. Експорт готової продукції та товарів на умовах наступної оплати					
1.1	Реалізовано товари (готову продукцію) на експорт	Рахунок-фактура, Митна декларація	362	701, 702	рядок 2 декларації

Продовження таблиці 1.6

	2	3	4		6
1.2	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	701, 702	641	рядок 2 декларації
1.3	Отримано кошти від нерезидента за реалізовані товари	Виписка з валютного рахунку	316	362	X
2. Експорт готової продукції та товарів на умовах попередньої оплати					
2.1	Отримано передоплату від нерезидента	Виписка з валютного рахунку	316	681.2	X
2.2	Відвантажено товар, готову продукцію на експорт	Рахунок-фактура	362	701, 702	X
2.3	ПДВ визначено за нульовою ставкою	Податкова накладна	701, 702	641	0
2.4	Здійснено закриття рахунків	Бухгалтерська довідка	681.2	362	X

Облік інших операцій, що оподатковуються за нульової ставкою наведено у таблиці 1.7 [29].

Таблиця 1.7 – Облік податкових зобов'язань, що виникли внаслідок здійснення інших операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1. Реалізація послуг нерезидентам, місце споживання яких за межами митної території України, на умовах наступної оплати					
1.1	Надано послуги нерезиденту, місце постачання яких за межами митної території України	Акт наданих послуг (виконаних робіт)	362	703	рядок 3 декларації
1.2	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	703	641	рядок 3 декларації
1.3	Отримано кошти від нерезидента за надані послуги	Виписка банку	316	362	X
2. Реалізація послуг нерезидентам, місце споживання яких за межами митної території України, на умовах попередньої оплати					
2.1	Отримано передоплату від нерезидента	Виписка банку	316	681.2	рядок 3 декларації
2.2	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	643	641	рядок 3 декларації

Продовження таблиці 1.7

1	2	3	4	5	6
2.3	Надано послуги нерезиденту, місце постачання яких за межами митної території України	Акт наданих послуг (виконаних робіт)	362	703	X
2.4	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ		703	643	X
2.5	Здійснено закриття рахунків	Бухгалтерська довідка	681.2	362	X

Необхідність у нарахуванні податкових зобов'язань виникає також і при отриманні послуг від нерезидента, що знаходить своє відображення в обліку та розглянуто в таблиці 1.8 [89].

Таблиця 1.8 – Облік податкових зобов'язань, що виникли внаслідок отримання послуг від нерезидентів, місце постачання яких визначено на митній території України

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дт	Кт	
i	Отримано послуги від нерезидента	Акт наданих послуг	23	632	рядок 6 декларації
2	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	643	641	рядок 6 декларації
3	Здійснено перерахування коштів нерезиденту за надані послуги	Виписка з рахунку	632	312	X
4	Відображено податковий кредит із ПДВ у сумі раніше визнаного податкового зобов'язання	Податкова накладна	641	644	рядок 14 декларації
5	Закрито розрахунки за ПДВ	Бухгалтерська довідка	644	643	X

Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із коригування податкових зобов'язань, наведено в таблиці 1.9 [60].

Таблиця 1.9 – Облік коригування податкових зобов'язань з ПДВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
Коригування податкових зобов'язань внаслідок повернення товарів					
1.1	Зменшено дохід у сумі зменшення дебіторської	Накладна, акт	704	361	X

Продовження таблиці 1.9

1	2	3	4	5	6
	заборгованості, що пов'язано з поверненням товарів (готової продукції)	приймання-передачі			
1.2	Відкориговано податкове зобов'язання з ПДВ (методом сторно), що пов'язано з поверненням товарів (готової продукції)	Розрахунок коригування до податкової накладної	704	641	рядок 7 декларації (графи 5, 6 таблиці 1 додатку Д1)
2.1	Повернення товарів покупцями підприємствам роздрібною торгівлі	Акт приймання-передачі, видатковий касовий ордер, чек	704	301, 303	X
2.2	Відкориговано податкове зобов'язання з ПДВ (методом сторно), що пов'язано з поверненням товарів	Розрахунок коригування до податкової накладної	704	641	рядок 7 декларації (графи 5, 6 таблиці 1 додатку Д1)
Коригування податкових зобов'язань внаслідок повернення покупцю передоплати					
3.1	Повернуто передоплату покупцю	Платіжне доручення, виписка з поточного рахунку	681	311	
3.2	Відкориговано податкове зобов'язання з ПДВ (методом сторно), що пов'язано з поверненням покупцю передоплати	Розрахунок коригування до податкової накладної	643	641	рядок 7 декларації (графи 5, 6 таблиці 1 додатку Д1)

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку факту нарахування податкового кредиту в розрізі окремих господарських операцій, які є об'єктами оподаткування ПДВ, наведено у таблиці 1.10 – 1.14 [60].

Зокрема, відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) на митній території України товарів/послуг та необоротних активів, що призводять до нарахування податкового кредиту з ПДВ розглянуто в таблиці 1.10 [56].

Таблиця 1.10 – Облік податкового кредиту за операціями з придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) на митній території України товарів (послуг) і необоротних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
Придбання (перша подія - надходження товарів, послуг, необоротних активів)					
1.1	Оприбутковано сировину і матеріали, отримані від продавця	Накладна, рахунок-фактура	201	631	колонка А рядок 10.1 декларації (графа 5 таблиця 2 додаток Д5)
1.2	Відображена сума податкового кредиту за отримані сировину і матеріали	Податкова накладна	641	631	колонка Б рядок 10.1 декларації (графа 6 таблиця 2 додаток Д5)
2.1	Оприбутковано товари, отримані від продавця	Накладна	281	631	колонка А рядок 10.1 декларації (графа 5 таблиця 2 додаток Д5)
2.2	Відображена сума податкового кредиту за отримані товари	Податкова накладна	641	631	колонка Б рядок 10.1 декларації (графа 6 таблиця 2 додаток Д5)
3.1	Спожито послуги, надані виконавцем	Акт наданих послуг	23	631	колонка А рядок 10.1 декларації (графа 5 таблиця 2 додаток Д5)
3.2	Відображена сума податкового кредиту за отримані послуги	Податкова накладна	641	631	колонка Б рядок 10.1 декларації (графа 6 таблиця 2 додаток Д5)
4.1	Придбано основні засоби	Накладна, товарно-транспортна накладна, акт	152	631	колонка А рядок 10.1 декларації (графа 5 таблиця 2 додаток Д5)
4.2	Відображена сума податкового кредиту за придбаними основними засобами	Податкова накладна	641	631	колонка Б рядок 10.1 декларації (графа 6 таблиця 2 додаток Д5)
Придбання (перша подія - попередня оплата за товари (послуги, необоротні активи)					
5.1	Відображено суму передоплати, сплаченої підприємством продавцю	Платіжне доручення	371	311	колонка А рядок 10.1 декларації (графа 5 таблиця 2 додаток Д5)

Продовження таблиці 1.10

	2	3			6
5.2	Відображено суму податкового кредиту	Податкова накладна	641	644	колонка Б рядок 10.1 декларації (графа 6 таблиця 2 додаток Д5)
5.3	Оприбутковано придбані ТМЦ	Накладна	201, 22,281	631	X
5.4	Закрито розрахунки з ПДВ		644	631	X
5.5	Оприбутковано основні засоби	Накладна	152	631	X
5.6	Закрито розрахунки з ПДВ		644	631	X
5.7	Спожито послуги, надані виконавцем	Акт про надані послуги	151	631	X
5.8	Закрито розрахунки з ПДВ		644	631	X
5.9	Здійснено закриття рахунків	Бухгалтерська довідка	631	371	X

Операції з ввезення на митну територію України товарів, необоротних активів також призводять до нарахування податкового кредиту та відображаються в обліку проведеннями, наведеними в таблиці 1.11 [28].

Таблиця 1.11 – Облік податкового кредиту за операціями з ввезення на митну територію України товарів, необоротних активів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дт	Кт	
1	Перераховано кошти митним органам на сплату мита, митних зборів і ПДВ	Платіжне доручення	377	311	X
2	Здійснено попередню оплату за послуги митного брокера	Платіжне доручення	371	311	X
3	Відображено фактурну вартість отриманих товарів (за курсом НБУ на 0 годин дати попередньої оплати)	Вантажно-митна декларація	281	632	X
4	Включено до первісної вартості товарів суму сплаченого мита, митних зборів і послуг митного брокера	Бухгалтерська довідка	281	377, 371	X
5	Відображено суму податкового кредиту з податку на додану вартість	Митна декларація	641	377	рядок 11.1 декларації

Облік операцій, пов'язаних із коригування податкового кредиту наведено в таблиці 1.12 [39].

Таблиця 1.12 – Облік коригування податкового кредиту

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Код рядка декларації
			Дебет	Кредит	
1	Повернуто запаси продавцю (методом сторно)	Накладна, Рахунок-фактура	201, 281	631	колонка А рядок 12 декларації (графа 4 таблиця 2 додаток Д1)
2	Відкориговано податковий кредит з ПДВ (методом сторно), що пов'язано з поверненням продавцю товарів	Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної	641	631	колонка Б рядок 12 декларації (графа 5 таблиця 2 додаток Д5)
3	Повернуто продавцем суму попередньої оплати	Виписка банку	311	371	колонка А рядок 12 декларації (графа 4 таблиця 2 додаток Д1)
4	Відкориговано податковий кредит з ПДВ (методом сторно), що пов'язано з поверненням продавцем попередньої оплати	Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної	641	644	колонка Б рядок 12 декларації (графа 5 таблиця 2 додаток Д5)

Відображення в обліку операцій за розрахунками з бюджетом за податком на додану вартість наведено у таблиці 1.13 [64].

Таблиця 1.13 – Облік розрахунків з бюджетом за ПДВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	На суму коштів, перерахованих з поточного рахунку на спецрахунок з ПДВ	Платіжне доручення	315	311
2	На суму списаних коштів у сплату зобов'язань з ПДВ (у сумі, зазначеній у рядку 18 декларації)	Виписка із спецрахунку	641	315
3	Отримано суму бюджетного відшкодування ПДВ, або суми помилково перерахованих коштів (у сумі, зазначеній у рядку 20.2.1 декларації)	Виписка з поточного рахунку	311	315

Реєстрами синтетичного обліку, що формуються за допомогою програмних продуктів є: оборот за рахунком, аналіз рахунку, головна книга.

Звітним податковим та розрахунковим документом з ПДВ є податкова накладна, яка складається в момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал надається покупцю, копія залишається у продавця [67].

До податкової звітності з податку на додану вартість (далі – податкова звітність) належать [77]:

- податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;
- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Звітний період – календарний місяць або календарний квартал.

Термін подання звітності [81].

1) якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному місяцю, декларація подається до контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податку, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

2) якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному кварталу, декларація подається до контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податку, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Зведені результати обліку розрахунків за ПДВ відображаються у податковій звітності [81].

Усі платники податку на додану вартість подають податкову декларацію з ПДВ (таблиця 1.14). Податкова звітність з податку на додану вартість подається до контролюючого органу всіма платниками в

електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством [39].

Таблиця 1.14 – Структура Податкової декларації з податку на додану вартість

Вид звітності	Код додатку	Суб'єкт звітності
Податкова декларація з податку на додану вартість		Будь-які платники ПДВ
Розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Додаток 1)	Д1	Платники, у яких в декларації заповнено рядки 4.1, 4.2, 6, 7, 13, 14
Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Додаток 2)	Д2	Платники, у яких в декларації заповнено рядок 21
Розрахунок суми бюджетного відшкодування (Додаток 3)	Д3	Платники, у яких в декларації заповнено рядок 20.2
Заява про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунку реєстраційної суми правонаступника (Додаток 4)	Д4	Платники, у яких в декларації заповнено рядок 20.2
Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Додаток 5)	Д5	Платники, у яких в декларації заповнено рядок 1.1, 1.2, 4.1, 4.2, 10.1, 10.2
Розрахунок сум податку на додану вартість, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємства (організації) осіб з інвалідністю (Додаток 6)	Д6	Платники, які заповнюють рядок 5 та 5.1 декларації, та підприємства (організації) інвалідів
Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Додаток 7)	Д7	Платники, у яких в декларації заповнено рядок 4.1, 4.2, 15
Заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Додаток 8)	Д8	Платники, що не отримали податкову накладну від постачальника або ж отримали, але з порушеннями порядку її заповнення чи реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних
Розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними в статті 161 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (Додаток 9)	Д9	Сільськогосподарські товаровиробники

Податковий облік безумовно пов'язаний з податковим обов'язком. Згідно ПКУ під податковим обов'язком слід розуміти обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи. Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [1].

Етапи становлення та розвитку податкового обліку в Україні наведено у таблиці 1.15 [63].

Таблиця 1.15 – Етапи становлення та розвитку податкового обліку в Україні

Етап	Роки	Сутність нововведень у систему обліку
I	1991 – 1996	Проведення податкових розрахунків кожного з діючих податків за методологію бухгалтерського обліку
II	1997 – 2000	Прийняття нових законів з оподаткування. Регламентация податкового обліку з податку на прибуток та податку на додану вартість як елементу механізму оподаткування на новій методичній базі, що відрізняється від бухгалтерських підходів. Введення з метою оподаткування прибутку понять «валові доходи», «валові витрати», «амортизація». Введення реєстрів податкового обліку з ПДВ в централізованому порядку та реєстрів доходів і витрат в ініціативному порядку
III	2000 – 2005	Період напрацювань механізмів податкового обліку, удосконалення первинних документів (податкова накладна, розрахунки коригувань ПДВ), реєстрів обліку з ПДВ і податку на прибуток та форм звітної податкової інформації
IV	2006 – 2007	Запровадження Мінфіном України механізму податкових різниць при визначенні податку на прибуток. Період гострих дискусій щодо впровадження його положень в облікову практику. Заміна книг придбання та продажу товарів (робіт, послуг) з ПДВ реєстрами податкових накладних
V	2007 – 2010	Скасування Мінфіном України механізму податкових різниць з податку на прибуток. Удосконалення механізмів оподаткування прибутку та ПДВ
VI	2011 – т/ч	Набрання чинності норм Податкового кодексу України. Зміна методології податкових розрахунків з податку на прибуток на базі правил бухгалтерського обліку. Відмова від показників валових доходів, валових витрат, амортизації в податковому обліку. Відновлення механізму податкових різниць на новій законодавчій базі

Визначення поняття «податковий облік» з точки зору різних авторів наведено у таблиці 1.16 [66].

Таблиця 1.16 – Визначення поняття «податковий облік» з точки зору різних авторів

Автор	Сутність поняття
1	2
Брызгалін А.В.	Система збору, фіксації та обробки господарської інформації необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника податку
Бухгалтерська енциклопедія	Система узагальнення інформації для визначення податкової бази з конкретного податку на основі даних первинних документів, згідно з порядком, встановленим відповідними главами Податкового кодексу
Гейер Е.С.	Система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків за правилами, встановленими податковим законодавством, виконує функції нарахування та сплати податків
Гусакова О.С.	Підсистема бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	система обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, пов'язаних із визначенням податкового зобов'язання з певних податків; облік у податкових органах платників податків та стану їхніх розрахунків із бюджетом
Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В.	Впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення зберігання й передачі інформації для визначення податкової бази для податку на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством
Коцупатрій М.М., Ковач С.І., Мельничук В.В.	Підсистема бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам, основним завданням якого є контроль за правильністю, своєчасністю і повнотою нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)
Крисоватий А.І., Кізіма А.Я.	Процес реєстрації одних і цілеспрямований підбір інших інформативних показників, які необхідні для аналізу, планування і прийняття управлінських рішень, пов'язаних з оподаткуванням діяльності підприємства
Максімова В.Ф., Артюх О.В.	Система збору і обробки інформації для визначення бази оподаткування підприємства відповідно до вимог податкового законодавства

Продовження таблиці 1.16

1	2
Началов А.В.	Комплексний облік податкових платежів та надходжень платників податків, здійснюваний на рівні підприємств, організацій та податкових органів
Онисько С.М., Тофан І.М., Грицина О.В.	Облік валових доходів і валових витрат для визначення оподаткованого прибутку
Палей С.Б.	Система збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника
Фінансовий словник	Комплексний облік податкових платежів всіх зареєстрованих і не зареєстрованих платників податків, що здійснюється на рівні юридичних осіб
Фінансово-кредитний енциклопедичний словник	Система збору, фіксації та узагальнення інформації для визначення податкової бази з податків на основі первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого податковим законодавством
Храбров А.О.	Встановлена податковим законодавством послідовність дій контролюючих органів по здійсненню реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність контролюючих органів по веденню Єдиного державного реєстру платників податків
Чернелевський Л.М., Редзюк Т.Ю.	Система групування інформації для визначення податкової бази за податками на підставі первинних документів, згрупованих у відповідності з порядком передбаченим діючим податковим законодавством

Інформаційною базою податкового обліку є [58]:

- первинні облікові документи (документи, що містять відомості про господарську операцію та підтверджують її здійснення);
- реєстри податкового обліку (форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, які згруповані відповідно до вимог податкового законодавства. Податкові реєстри призначені для систематизації та накопичення інформації, яка міститься в первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податкових деклараціях;

– податкова звітність з певних податків та зборів, яка складається платником податків, виходячи з даних податкового обліку [9].

Складові поняття «податковий облік» наведено на рисунку 1.6.



Рисунок 1.6 – Складові поняття «податковий облік»

Система податкового обліку з податку на додану вартість наведено на рисунку 1.7 [64].

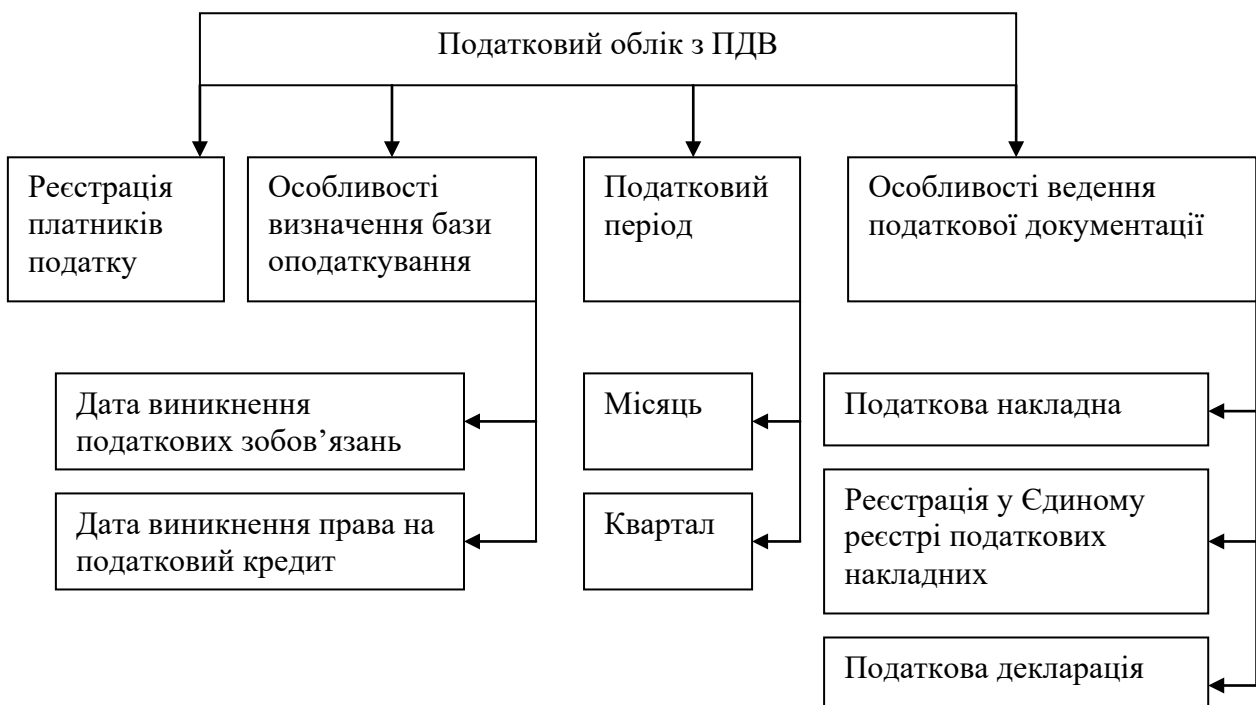


Рисунок 1.7 – Система податкового обліку з податку на додану вартість

1.3 Аудит податку на додану вартість підприємства

В умовах сьогодення в Україні характерним є збільшення попиту на фінансовий аудит розрахунків за ПДВ, що спричинено низькою податковою культурою суб'єктів господарювання щодо сплати податків, а в свою чергу і значною тінізацією економіки [66].

Метою аудиту податкової звітності є аудит достовірності, об'єктивності та відповідності чинному законодавству показників звітності по нарахуванню та сплаті ПДВ [71].

При аудиті податку на додану вартість використовують реєстр виданих податкових накладних та реєстр отриманих податкових накладних. На рисунку 1.8 наведені основні вимоги до аудиту ПДВ [85].

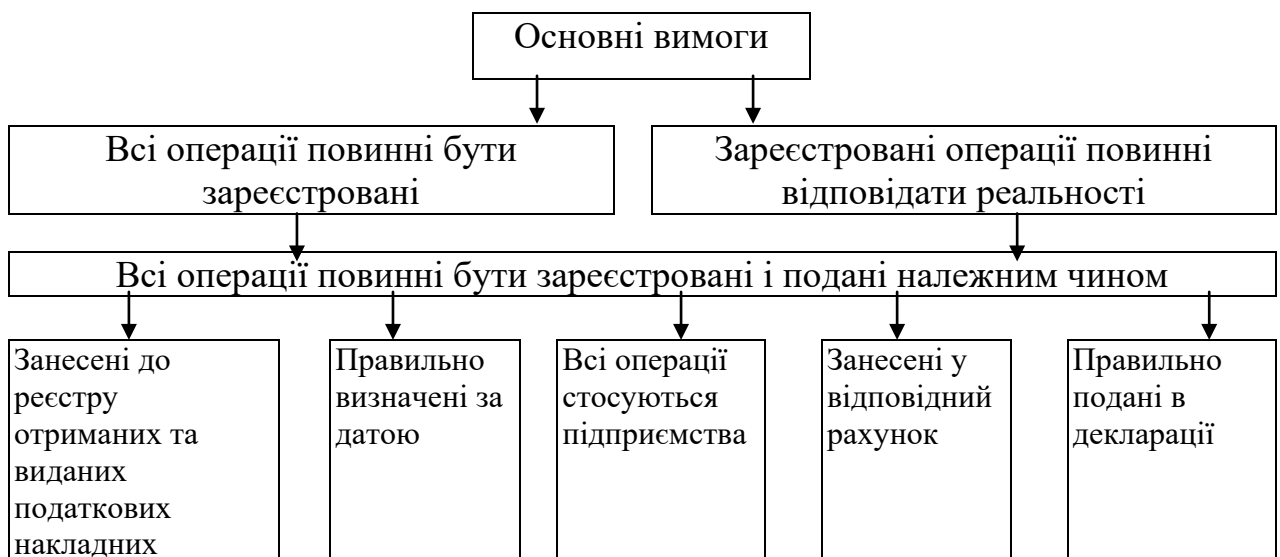


Рисунок 1.8 – Основні вимоги до аудиту ПДВ

Задачею аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є ретельна аудит правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком.

Суцільний метод організації аудиту дозволяє максимально знизити ризик. Аудит проводиться в послідовності, яка вказана на рисунку 1.9 [22].



Рисунок 1.9 – Послідовність аудиту ПДВ

Аудит операцій з нарахування та сплати ПДВ підприємством умовно можна поділити на кілька етапів [42]:

1. Попередній аналіз та оцінка фінансового стану суб'єкта підприємництва.
2. Планування аудиту операцій з оподаткування.
3. Перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством ПДВ до бюджету.
4. Підведення підсумків фінансового аудиту, яке передбачає складання аудиторського звіту та розробка сукупності рекомендацій для клієнта з питань оподаткування в разі, якщо результати перевірки вимагають це.

Аудит справляння податку на додану вартість можна умовно розділити на декілька етапів [59]:

1. Перевірка правильності нарахування суми податкових зобов'язань податку на додану вартість.
2. Перевірка правильності визначення бази оподаткування.
3. Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за окремими видами діяльності та окремих платників.
4. Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за операціями із продажу основних фондів і нематеріальних активів.
5. Перевірка правильності коригування податкових зобов'язань з податку на додану вартість.
6. Перевірка правильності визначення дати виникнення податкового кредиту.
7. Перевірка правильності застосування пільг з податку на додану вартість.
8. Перевірка правильності застосування ставок оподаткування.
9. Перевірка правильності визначення суми податкового кредиту з ПДВ
10. Перевірка наявності і правильності оформлення податкових накладних.
11. Перевірка факту включення до складу валових витрат вартості товарів (робіт, послуг), податок на додану вартість за якими віднесено до складу податкового кредиту.
12. Перевірка правильності включення в податковий кредит сум ПДВ за придбаними основними фондами та нематеріальними активами.
13. Перевірка правильності коригування податкового кредиту.
14. Перевірка правильності визначення дати права на податковий кредит.

Підприємство може забажати проведення аудиту шляхом вибіркової аудиту. Однак, у зв'язку з тим, що по податку на додану вартість датою

виникнення податкових зобов'язань (податкового кредиту) є дата, котра припадає на податковий період, в якому відбулася подія, що наступила раніше: дата зарахування (перерахування) коштів чи дата відвантаження продукції (одержання послуг), а також зважаючи на часті зміни в нормативних документах доцільно проводити аудит суцільним шляхом [85].

При аудиті слід звернути увагу на повноту і правильність, своєчасність нарахування ПДВ на продаж товарів (робіт, послуг) без оплати, або з частковою оплатою їх вартості, на бартерні операції, а також на натуральні виплати в рахунок оплати праці фізичним особам. У цих випадках ревізор повинен переконатись, що база оподаткування визначалася виходячи з фактичної ціни, але не нижче за звичайну ціну і перевірити правильність нарахування ПДВ при здійсненні товарообмінних операцій [66].

Необхідно перевірити, чи підтверджуються всі суми, включені до податкового кредиту, податковими накладними (митними деклараціями), а також накладними, рахунками-фактурами, іншими первинними документами [34]. З'ясування достовірності, правильності розрахунків з бюджетом за ПДВ потребує також зіставлення сум ПДВ, вказаних у податкових накладних з реєстру отриманих та виданих податкових накладних. Дані реєстру отриманих та виданих податкових накладних мають відповідати аналітичним і синтетичним регістрам бухгалтерського обліку. Розрахунки з бюджетом по ПДВ мають правильно відображатися на рахунках бухгалтерського обліку [25].

Необхідно визначити правильність нарахування податку залежно від обсягів продажу за різними податковими ставками. Слід окремо виділити реалізацію товарів, які обкладаються податком за ставкою 20%, 0% і не оподатковуються. Особливо уважно перевіряти продаж за готівку фізичним особам, відпуск товарів у рахунок зарплати, безоплатний відпуск, продукції, від обсягу якої належить нарахувати ПДВ [59].

Основні процедури аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість [44]:

– порівнюються журнали-ордери з Головною книгою, дебетові та кредитові обороти на рахунку 641, показані в обліку та нараховані ревізором. Звіряються обороти за К-т 70 рахунка, правильність віднесення витрат на собівартість;

– дані оборотів на рахунку 641, за Головною книгою (або оборотно-сальдовим балансом) порівнюються з сумами, зазначеними у декларації про податок на додану вартість;

– після визначення відхилень і порушень групуються помилки на типові, розрахункові, випадкові (арифметичні чи нетипові). Визначається їх характер: обман чи помилка, суттєвість впливу на кінцеві результати, можливість виправлення. При цьому складається звіт, використовуються для нього попередньо складені робочі записи у вигляді порівняльних таблиць, розрахунково-підсумкових відомостей, де відображені всі етапи обліку податку на додану вартість: від первинних документів, журналів до декларації. Загальна схема етапів обліку ПДВ подана на рисунку 1.10.

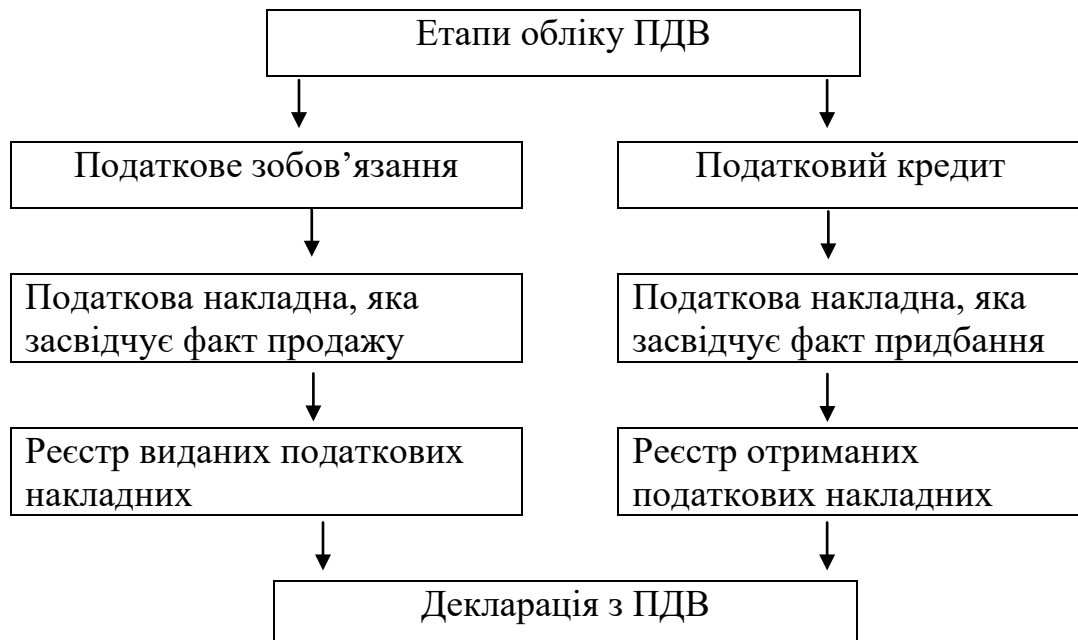


Рисунок 1.10 – Схема етапів обліку ПДВ

Перевіряючи первинні документи і реєстри бухгалтерського обліку, слід виходити з таких вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і

матеріально відповідальними особами, відкритість даних [16]. Аудит правильності нарахування податкових зобов'язань із податку на додану вартість. Для визначення правильності нарахування податкових зобов'язань за період, що підлягає аудиту, необхідно [13]:

1. Із загальної суми обсягу продажу товарів (робіт, послуг) звітного періоду, наведеної в Декларації з податку на додану вартість виділити [56]:

– суми обсягів продажу, оподатковані ПДВ за ставкою 20 відсотків і відображені у Декларації з ПДВ;

– суми обсягів товарів, які протягом звітного періоду були ввезені (переслані) на митну територію України і сплату ПДВ за які було відстрочено оформленням податкового векселя;

– обсяги отриманих від нерезидента робіт (послуг) для використання чи споживання їх на митній території України.

2. Ці показники (визначену суму оподатковуваних оборотів) та їх відповідність із сумою ПДВ необхідно звірити [71]:

– за операціями, що оподатковуються за ставкою 20 відсотків - із даними граф реєстру виданих податкових накладних;

– за операціями з імпорту товарів - із даними граф реєстру отриманих податкових накладних;

– за роботами (послугами), отриманими від нерезидента - із даними граф реєстру отриманих податкових накладних.

3. Визначені суми оподатковуваних оборотів необхідно звірити з даними бухгалтерського обліку за рахунками [42]:

– 311 «Поточний рахунок у національній валюті» та 301 «Каса в національній валюті» за операціями із продажу товарів (робіт, послуг), за якими надійшла оплата коштами, є норма щодо можливості збереження «касового» методу сплати ПДВ під час оподатковуваних операцій протягом останнього календарного року;

– за іншими рахунками, які застосовуються для обліку грошових надходжень та розрахункових операцій за реалізованими товарами (роботами, послугами) [42].

Аудит правильності визначення бази оподаткування. База оподаткування операцій із продажу товарів (робіт, послуг) визначається за їх договірною (контрактною) вартістю, визначеною за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного податку, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що входять до ціни товарів (робіт, послуг) згідно із Податковим кодексом України [55].

Необхідно враховувати, що податкові зобов'язання визначаються за договірною вартістю у всіх випадках, окрім продажу товарів (робіт, послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню та за операціями, щодо яких база оподаткування визначається за фактичною ціною реалізації, але не нижчою від звичайної ціни [74].

Аудит правильності визначення податкових зобов'язань за операціями із продажу основних фондів і нематеріальних активів. База оподаткування операцій із продажу основних фондів і нематеріальних активів незалежно від дати придбання і введення в експлуатацію, а також незалежно від їхньої балансової вартості та амортизації, визначається під час здійснення [81]:

1) розрахунків коштами – за їх договірною (контрактною) вартістю, визначеною за вільними чи регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного податку, інших податків і зборів, за винятком ПДВ;

2) бартерних (товарообмінних) операцій – за фактичною ціною операції, але не нижчою від звичайних цін у разі: змішаної форми оплати – одночасно і ТМЦ (роботами, послугами), і грошима за одним договором; натуральних виплат у рахунок оплати праці фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах із платником податку; продажу пов'язаним особам; продажу суб'єктам підприємницької діяльності, не зареєстрованим як платники ПДВ.

Послідовність аудиту розрахунків із бюджетом з податку на додану вартість показано на рисунку 1.11 [43].



Рисунок 1.11 – Послідовність перевірки розрахунків із бюджетом з ПДВ

Аудит правильності коригування податкових зобов'язань із податку на додану вартість [85].

Перевіряючи правильність коригування податкових зобов'язань із податку на додану вартість, необхідно враховувати, що розрахунок коригування здійснюється у разі: повернення товару, повернення авансу та зміни цін, кількісних і якісних показників поставки [39].

Аудит правильності визначення дати виникнення податкових зобов'язань передбачає окрему аудит податкових зобов'язань із продажу товарів (робіт, послуг) та здійснення бартерних (товарообмінних) операцій [26].

Тому під час перевірок необхідно звернути увагу на своєчасність (дату події, що відбулася раніше) виписування податкових накладних і здійснення запису в реєстру виданих податкових накладних кожної зі сторін бартерного контракту та відображення відповідних операцій у бухгалтерському обліку. Крім того, необхідно враховувати наявність «касового методу» за окремими операціями та окремими платниками [65].

Аудит правильності застосування пільг із податку на додану вартість включає: аудит операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ та аудит правильності застосування пільг за операціями, що звільнені від оподаткування [74].

Аудит правильності застосування ставок оподаткування. Перевіряючи операції, що не є об'єктом оподаткування, операції, звільнені від оподаткування, а також операції, що оподатковуються податком за нульовою ставкою, необхідно враховувати, що у разі недотримання умов, за яких застосовуються такі пільги, ці операції підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків [85].

Аудит правильності визначення суми податкового кредиту з ПДВ. Під час аудиту правильності визначення суми податкового кредиту необхідно враховувати основний принцип податкового обліку ПДВ [39]:

– право на податковий кредит при придбанні товарів можна

використовувати тільки у разі, коли вартість товарів включається до складу витрат;

– вартість основних фондів чи нематеріальних активів підлягає амортизації [44].

Аудит правильності визначення дати виникнення права на податковий кредит передбачає аудит дати придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких входять до складу витрат виробництва, або основних фондів та нематеріальних активів, які призначені для використання у господарській діяльності (зокрема і тих, що тільки мають бути введені в експлуатацію) [54].

Для визначення суми податкового кредиту до відшкодування за період, що підлягає аудиту, необхідно [19]:

1. Із загальної суми обсягу придбаних товарів (робіт, послуг) звітного періоду, зазначеної в Декларації з податку на додану вартість.

2. Перевірити зіставність зазначених показників:

– за придбаними з ПДВ товарами (роботами, послугами), вартість яких включається до витрат;

– за операціями з придбання товарів (робіт, послуг) на митній території України, вартість яких не містить ПДВ;

– за операціями з імпорту товарів (робіт, послуг), вартість яких включається до складу витрат виробництва та вони беруть участь в оподатковуваних операціях;

– за операціями з придбання вітчизняних та імпортованих товарів (робіт, послуг) із податком на додану вартість, вартість яких не включається до складу витрат виробництва та основних фондів і матеріальних активів, які не підлягають амортизації.

3. Визначені суми необхідно звірити з даними бухгалтерського обліку за рахунками:

– щодо факту списання коштів в оплату придбаних товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів, робіт, послуг – за

кредитовими оборотами рахунків 301 «Каса в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

– щодо факту оприбуткування товарів, одержання результатів робіт (послуг) за кредитовими оборотами рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками» та 685 «Розрахунки з різними кредиторами».

– бухгалтерського обліку за іншими рахунками, які застосовуються для обліку грошових надходжень та розрахункових операцій за придбаними товарами (роботами, послугами) [46].

Аудит правомірності включення платниками податків сум ПДВ до податкового кредиту повинна складатися з двох основних етапів [36]:

1. Аудиту правомірності включення до податкового кредиту сум ПДВ, сплачених (нарахованих) платником податків у звітному періоді в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких належить до витрат та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

При цьому необхідно правильно визначити момент виникнення права на податковий кредит та мати для реалізації цього права всі необхідні підстави. Для більшості операцій і податкових подій діє правило першої події.

2. Аудиту наявності та правильності оформлення документів, що підтверджують фактичну сплату податку:

– податкових накладних у разі придбання товарів (робіт, послуг) у вітчизняного виробника;

– актів приймання робіт (послуг) чи банківських документів, що засвідчують перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг);

– заяви покупця-платника податків, поданого в ДПІ за місцем його реєстрації до кінця звітного періоду, в якому продавець-платник податку порушив із будь-яких причин порядок виписування на адресу цього покупця податкової накладної, разом із копіями товарних чеків чи інших розрахункових документів, що засвідчують придбання товарів (робіт, послуг). Вчасно подана заява є підставою для включення до податкового

кредиту сум ПДВ, сплачених у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) без будь-якої згоди місцевої ДПІ чи одержання відповіді від неї. Єдиною вимогою є виділення у цих документах суми ПДВ окремим рядком;

- митних декларацій у разі імпорту товарів;
- транспортних квитків, готельних рахунків, документів на разове придбання товарів (робіт, послуг) не більш ніж на 200,00 грн., у тому числі ПДВ, як за готівку, так і у вигляді безготівкових розрахунків.

3. Аудиту правомірності включення ПДВ до податкового кредиту – це відсутність пільг із ПДВ щодо операцій із продажу придбаних товарів, робіт, послуг, зокрема операцій, що не є об'єктом оподаткування та звільнені від оподаткування [43].

Аудит наявності і правильності оформлення податкових накладних. Податкову накладну складає особа, зареєстрована як платник податку в податковому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість [55].

Аудит факту включення до витрат вартості товарів, податок на додану вартість за якими віднесено до податкового кредиту. Якщо платник купує товари (роботи, послуги), вартість яких не належить до витрат виробництва, податок на додану вартість, сплачений (нарахований) у зв'язку з таким придбанням, відшкодовується за рахунок відповідних джерел і до складу податкового кредиту не включається [71].

Аудит правильності включення до податкового кредиту сум ПДВ за придбаними основними фондами та нематеріальними активами. До складу податкового кредиту включаються суми ПДВ за основними фондами і нематеріальними активами, що підлягають амортизації [13].

Аудит правильності коригування податкового кредиту.

В результаті проведення аудиту можуть бути виявлені такі порушення [19]:

- заниження бази оподаткування;
- помилка при застосуванні ставок оподаткування;

- необґрунтоване користування податковими пільгами;
- несвоєчасна подача податкової звітності;
- несвоєчасна сплата податку;
- неправильність визначення та застосування штрафних санкцій [3].

Отже, підсумовуючи перший розділ, слід зазначити, що одним з основних податків у системі оподаткування України є податок на додану вартість. Податком на додану вартість є непрямий податок, який входить до ціни товарів, робіт, послуг. Основним нормативним документом, в якому відображені концептуальні основи оподаткування ПДВ є Податковий кодекс України.

Первинним документом для обліку ПДВ є податкова накладна. Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Облік розрахунків з бюджетом за ПДВ ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» рахунку 64 «Розрахунки із податків та платежів», а також на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за видами податків. ПДВ до оплати розраховується шляхом вирахування з податкового зобов'язання податкового кредиту по ПДВ. Податковою звітністю є Податкова декларація з податку на додану вартість.

Метою аудиту податкової звітності є аудит достовірності, об'єктивності та відповідності чинному законодавству показників звітності по нарахуванню та сплаті ПДВ. Задачею аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є ретельна аудит правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком.

2 ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІК ПДВ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ТОВ «ЗЗКМ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «ЗЗКМ»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Запорізький завод кольорових металів» (далі – ТОВ «ЗЗКМ») є одним з найбільших підприємств України. Дата заснування ТОВ «ЗЗКМ» 13.01.2010 року. Код ЄДРПОУ 36911851. Директором є Мухін Анатолій Михайлович. Місце знаходження є місто Запоріжжя, вулиця Новобудов, будинок 9.

ТОВ «ЗЗКМ» тримає високі ринкові позиції по виробництву і реалізації, а саме: кольорових металів і сплавів, дроту, жили, кабельно-провідникової та виробництво етикеток.

Основними видами діяльності є: 27.32 Виробництво інших видів електронних і електричних проводів і кабелів, 17.29 Виробництво інших виробів з паперу та картону, 24.42 Виробництво алюмінію, 24.44 Виробництво міді.

ТОВ «ЗЗКМ» є сучасним холдингом, який складається з групи компаній, з потужною виробничою базою та репутацією надійного бізнес-партнера. Статут підприємства наведено в додатку А.

Освоєно виробництво нових видів кабельно-провідникової продукції:

– кабелю силового з ПВХ ізоляцією і оболонкою, із заповненням з полімерного компаунда марки NYM на напругу 0,3/0,5 кВ;

– кабелю вогнестійкого (N) НХН FE 180/E30 і (N) НХН FE 180/E30 на 30 хв. і 90 хв.

Для виробництва мідних жил 2 класу з перетином 10-1000 мм² основною сировиною для виробництва мідних жил є мідний дріт власного виробництва.

Основні операції, які потрібно виконати:

– волочіння на лінії грубого волочіння;

– скрутка на крутильних машинах.

Технологічні котушки з дротом необхідного діаметру встановлюється в каретки крутильної машини. У процесі скручування проводиться безперервний контроль відсутності обривів дротів. Залежно від довжини і перетину замовленої товарної жили, можуть використовуватися дерев'яні кабельні барабани №12, №14, №17. Виробництво мідних жил 3–5 класу перетином 10–400 мм² Основною сировиною для виробництва мідних жил 3–5 класу гнучкості є мідний тонкий дріт власного виробництва.

Основними операціями є: скрутка стренг на літцекрутильних машинах; скрутка стренг в жилу на крутильних машинах.

Технологічне обладнання, яке використовується при виробництві: багатониткові лінії тонкого волочіння, рамкові крутильні машини, жорсткорамна крутильна лінія. Жили виготовляються згідно технічним умовам: ТУ У 28.7-13614181-004-2001, вимоги яких відповідають ДСТУ EN 60228 «Провідники ізольованих кабелів. Загальні технічні вимоги».

Виробництво металургійної продукції, а саме: мідні сплави в чушках; прутки і труби литі з латуні і бронзи; прутки литий мідний; відлиття відцентрового лиття; сплави алюмінієві в чушках; відлиття точного фасонного лиття.

Мідний дріт діаметром від 1,14 до 3,55 мм виготовляється з мідної безкисневої катанки власного виробництва на лінії грубого волочіння з поєднаним відпалом.

У процесі волочіння дроту використовуються філь'єри зі штучних алмазів, що мають велику стійкість, що дозволяє отримати стабільний розмір дроту по довжині.

Потім дріт проходить через піч відпалу наскрізь, там відбувається його нагрів за рахунок подачі струму, відповідного діаметру та швидке охолодження в середовищі перегрітої пари. Використання електротермічного безперервного відпалу дозволяє отримати стабільні механічні характеристики дроту по довжині.

Після печі м'який дріт проходить крізь охолоджені філь'єри та в сухому вигляді надходить до приймальних пристроїв.

При намотуванні у контейнери використовується «пелюстковий» метод розкладання, що виключає заплутування дроту під час розмотування при подальшій переробці.

Дріт виготовляється згідно з технічними умовами ТУ У 27.4-13614181-003-2001, вимоги яких відповідають DIN 46431 «Runddrahte aus Kupfer für die Elektrotechnik».

Переваги такого виробництва дроту полягають:

- у використанні алмазних філь'єр, розрахованих на довгий термін експлуатації, що забезпечує стабільний діаметр дроту по всій довжині;
- у використанні відпалу наскрізь що дозволяє мати стабільні механічні показники по всій довжині;
- пелюсткове укладання дроту в контейнери дозволяє виключити заплутування витків у процесі подальшої переробки.

Для виробництва тонкого мідного дроту сировиною для виробництва тонкого мідного дроту є дріт власного виробництва, вироблений із безкисневої катанки. Основними операціями є волочіння на лінії тонкого волочіння. Волочіння тонкого дроту проводиться на багатонитковій волочильній лінії з поєднаним відпалом.

У процесі волочіння дроту використовуються алмазні філь'єри: діаметром більше 0,5 мм зі штучних алмазів, діаметром 0,5 мм та менше з натуральних алмазів. За рахунок великої стійкості філь'єр, виготовлений дріт має стабільний розмір по довжині.

Потім дріт надходить в піч безперервного відпалу, нагрівається електричним струмом в середовищі перегрітої пари, надходить до 2 приймальних пристроїв та намотується на металеві катушки з діаметром щоки 630 мм. На кожну катушку може бути намотано від 6 до 16 дротів діаметром від 0,198 до 0,57 мм.

Для виробництва етикеточної продукції використовується друкарня Запорізького заводу кольорових металів володіє багатими можливостями для друку широкого спектру різної самоклеючої етикетки, що задовольняє всім вимогам, що пред'являються замовниками.

Максимальна інтеграція всіх видів додрукарських, друкарських та оздоблювальних робіт на потужностях одного підприємства дозволяє забезпечити один з найвищих рівнів контролю якості у вітчизняній поліграфії.

Фахівці з додрукарських процесів обробляють макети замовника для максимальної відповідності вимогам технологічного процесу друку, тиснення, лакування та ін.

Попередньо з замовником будуть узгоджені всі параметри текстової та сюжетної частини етикетки. Підписані бланки узгодження макету і намотування готових виробів в рулони для відповідності потребам виробництва замовника і гарантованого мінімального кількості зупинок його обладнання для зміни рулонів етикетки.

У цьому відділі дизайнери замовника можуть отримати докладні інструкції з правильного виконання макетів для флексодруку і всіх видів обробки, вироблених нашим підприємством.

Тільки власне виготовлення друкарських форм може дати повний контроль над якістю і швидкістю друку. Саме тому наша друкарня оснащена сучасним комплексом виведення полімерних форм, що дозволяє виготовляти пластини стабільно високої якості в найкоротший термін.

Також на власних потужностях відбувається засвітка, вимивання і поклейка циліндрів ротаційного трафаретного друку, що істотно підвищує їх якість у порівнянні із замовленням їх у сторонніх виробників.

Друк продукції виробляється на вузькорулонних десятикрасочних машинах флексодруку. У виробництві використовуються високопігментовані фарби ультрафіолетового затвердіння, що гарантують насичений барвистий відбиток. Завдяки модульній споруді верстатів можливе установлення в лінію

секцій гарячого тиснення фольгою, ротаційного трафарету і конгревного тиснення.

Все це дозволяє друкувати замовлення високої складності за один прохід, що надзвичайно позитивно позначається на якості етикетки і зменшує кількість відходів при виробництві.

При друку складних багатофарбових етикеток можливий широкий спектр оздоблювальних процесів. Тиснення холодною та гарячою фольгою, різні види лакування, в тому числі і рельєфними брайлівськими лаками вигідно відрізняють продукцію на полиці супермаркету серед конкуруючих торгових марок.

Для захисту етикетки в процесі етікерування та доставки продукції в регіони з головного підприємства використовуються ламінаційні моноплівки, які перешкоджають стиранню етикетки бортиками ліній поклейки та стінками пакувальної тари. Більша частина, продукції, що виробляється закривається захисними ламінаційними плівками.

Для паперової етикетки з метою створення рельєфних елементів достатньо конгревного тиснення, яке додасть етикетці додаткову рельєфність та додасть світлового й барвистого контрасту художньому сюжету.

Для зручності наклеювання етикетки на продукцію замовника на ділянці порізки проводиться розрізування в рулони узгодженої довжини та ширини, а також з потрібним замовнику напрямком розмотування етикетки, щоб уникнути втрат часу на налагодження поклеювальної лінії. Тут же проводиться додаткова інспекція продукції перед її упаковкою.

Готова продукція маркується наклейками на втулках і ящиках. Для додаткового захисту рулони перед укладанням в ящики обертаються поліетиленовою плівкою. Продукція може поставлятися як окремими ящиками, так і упакованою на євро піддонах.

2.2 Облік податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»

Методологічне регулювання ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ» здійснюється на підставі: Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; Плану рахунків бухгалтерського обліку і інструкція з його застосування; Наказу про облікову політику підприємства ТОВ «ЗЗКМ». Облік у бухгалтерії ведеться бухгалтером на підставі посадових інструкцій (додаток Б).

Для правильного визначення, а також документального підтвердження операцій по ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ», використовується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» зі субрахунками: 641 «Розрахунки за податками»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит».

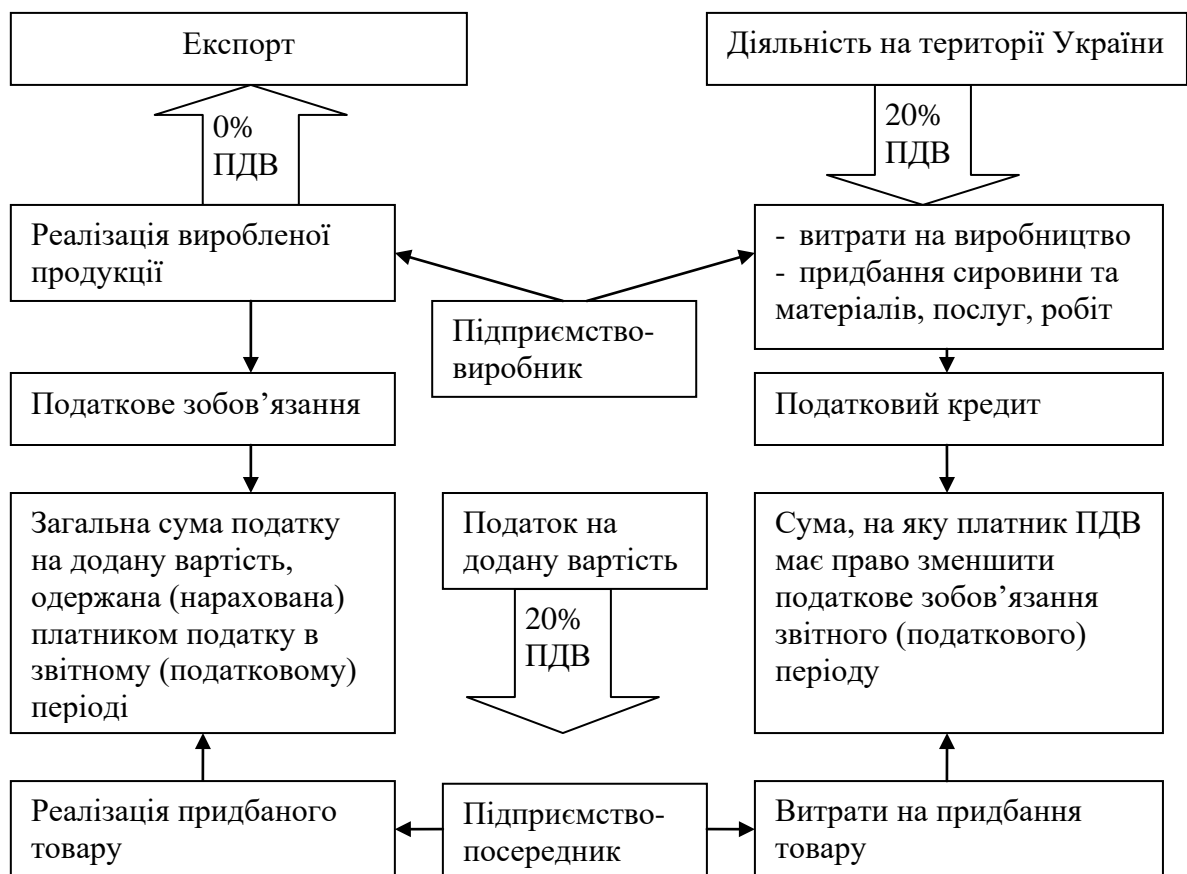


Рисунок 2.1 – Складові податку на додану вартість та формування сум податкового зобов'язання і податкового кредиту ТОВ «ЗЗКМ»

Відображення податкових зобов'язань з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Облік податкових зобов'язань з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Документ з ПДВ
	дебет	кредит		
1	2	3	4	5
I. Перша подія – отримання передоплати від покупців (замовників)				
1. Зараховано на поточний рахунок попередню оплату (аванс) від покупця, в т. ч. ПДВ	311	681	6000	
2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	1000	ПН
3. Відвантажено готову продукцію покупцю в рахунок попередньої оплати	361	701	6000	
4. Відображено податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701	643	1000	ПН
5. Здійснено взаємозалік за розрахунками покупця та продавця	681	361	6000	
II. Перша подія – відвантаження продукції (товарів, послуг)				
1. Відвантажено готову продукцію покупцю	361	701	6000	
2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1000	ПН
3. Зараховано на поточний рахунок заборгованість покупця	311	361	6000	

Відображення податкового кредиту на рахунках бухгалтерського обліку показано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Облік податкового кредиту з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Документ з ПДВ
	дебет	кредит		
1	2	3	4	5
I. Перша подія – списання коштів з банківського рахунку (передоплата)				
1. Перераховано грошові кошти в рахунок передоплати постачальнику за матеріали, в т. ч. ПДВ	371	311	4800	
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної)	641	644	800	ПН

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
3. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000	Накладна
4. Відображено податкові розрахунки за ПДВ	644	631	800	ПН
5. Здійснено взаємозалік за розрахунками покупця та продавця	631	371	4800	
II. Перша подія – отримання матеріалів від постачальника				
1.Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000	Накладна
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної)	641	631	800	ПН
3. Перераховано заборгованість з поточного рахунку постачальника	631	311	4800	

Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Документ
	дебет	кредит		
1. Перераховано належну до бюджету суму ПДВ (розрахунок здійснено за даними таблиць 1, 2)	641	311	200	Виписка банку
2. Відшкодовано з бюджету суму бюджетного відшкодування (ст. 200 ПКУ)	311	641	-	Виписка банку

Порядок документального відображення ПДВ в бухгалтерському обліку наведено на рисунку 2.2.

Первинними документами з обліку податку на додану вартість є податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до них (додаток В, Г).

Підприємством зроблений ремонт основних засобів силами сторонньої організації на суму 2600 тис. грн., плюс ПДВ 520 тис. грн. У наступному місяці зроблена оплата (таблиця 2.4).

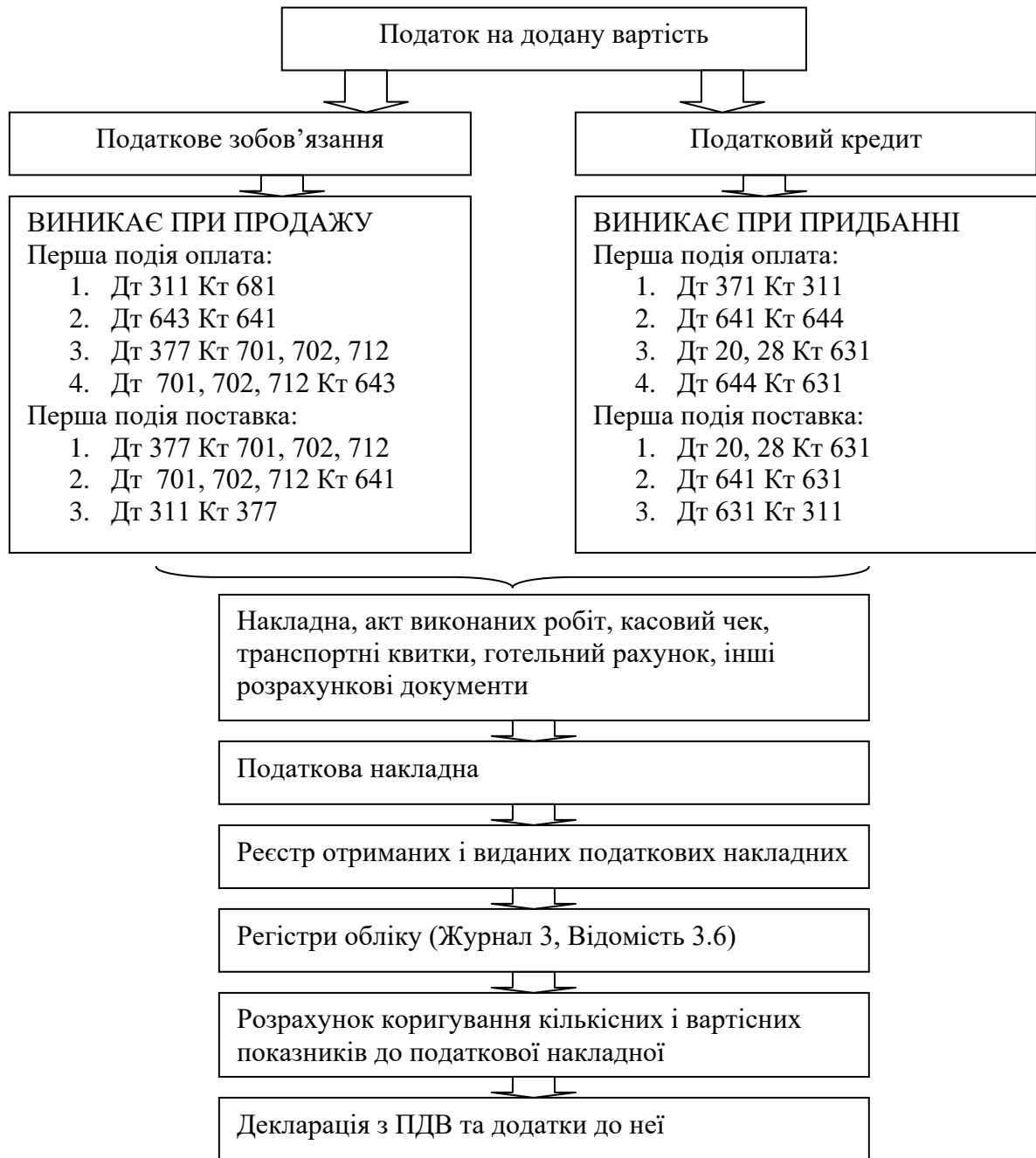


Рисунок 2.2 – Порядок документального відображення ПДВ в бухгалтерському обліку

Таблиця 2.4 – Журнал господарських операцій

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	На дату здійснення ремонту			
1.	Відображення поточного ремонту основних засобів	92	631	2600

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5
2.	Податковий кредит по ПДВ (при наявності ПН)	641 (ПДВ)	631	520
	На дату оплати			
3.	Відображення оплати	631	311	3120
	Списано на фінансовий результат	791	92	2600

Підприємством оплачена оренда приміщення на суму 1300 тис. грн. плюс ПДВ 260 тис. грн. У наступному місяці ця послуга отримана (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Журнал господарських операцій

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
	На дату оплати			
1.	Відображення оплати	631	311	1560
2.	Податковий кредит по ПДВ (при наявності ПН)	641 (ПДВ)	644	260
	На дату одержання послуг по оренді			
3	Відображення послуг по оренді	92	631	1300
		791	92	1300
4.	Відображення податкового кредиту	644	631	260

Підприємство оформило необхідні документи на представницькі витрати з прийомом представників контрагентів, і зробило попередню оплату за харчування в ресторані на суму 2000 тис. грн., плюс ПДВ 400 тис. грн. Після закінчення прийому отриманий рахунок з ресторану на суму 1800 тис. грн., плюс ПДВ 360 тис. грн. (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 – Журнал господарських операцій

№	Змісту операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	На дату попередньої оплати			
1.	Відображення оплати авансу	371	311	2400
2	Податковий кредит (при наявності ПН)	641 (ПДВ)	644	400
	На дату надання рахунка			
3	Відображення представницьких витрат	791	92	360
		92	371	360

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
4	Відображення податкового кредиту по ПДВ	644	371	-40
5	Відображення коректування податкового кредиту (по Додатку 2 до ПН) (сторно)	641 (ПДВ)	644	240
6	Повернення частини авансу	311	371	240

Працівник АУП при вибутті у відрядження одержав аванс у сумі 500 тис. грн. Після повернення з відрядження працівник апарата керування надав звіт про витрати в сумі 430 тис. грн., у тому числі ПДВ 14 тис. грн. (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7 – Журнал господарських операцій

№	Зміст операції	Бухгалтерській облік		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	На дату видачі авансу			
1.	Відображення видачі авансу працівнику АУП	372	301	500
	На дату надання звіту			
2.	Відображення витрат по відрядженню	92 791	372 92	416 416
3.	Відображення податкового кредиту з ПДВ	641 (ПДВ)	372	14
4.	Повернення невикористаної суми	301	372	70

На розрахунковий рахунок ТОВ «ЗЗКМ» 05.01.2020 року від покупців надійшов авансовий платіж на суму 600 грн. ТОВ «ЗЗКМ» відвантажило покупцям 12.01.2020 року продукцію особистого виробництва на суму 1200 тис. грн. З ПДВ по собівартості 750 тис. грн. Сплата на цю поставку товарів отримана 04.02.2020 року. ТОВ «ЗЗКМ» 6.01.2020 року отримало від постачальників сировини на 1800 тис. грн. З ПДВ та податкову накладну на цю партію товару. Сплата за сировину проведена 17.01.2020 року.

ТОВ «ЗЗКМ» 07.01.2020 року перерахувало авансовий платіж вітчизняному постачальнику матеріалів у розмірі 900 тис. грн. Податкова

накладна отримана 10.01.2020 року з вказаної сумою ПДВ 150 тис. грн. Поставка матеріалів на підприємство по цій передплаті проведена 03.02.2020 року на усю суму авансового платежу.

Продукція особистого виробництва відвантажена 15.01.2020 року, що показано у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Фрагмент журналу господарських операцій за січень-лютий 2020 року ТОВ «ЗЗКМ»

Дата	Зміст операції	Бухгалтерські записи		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Перша подія – отримання оплати				
05.01	Отримано аванс від покупців	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки по авансам отриманим»	600
05.01	Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	643 «Податкове зобов'язання»	641 «Розрахунки по податкам»	100
15.02	Відвантажено продукції покупцям	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	600
15.02	Списано раніш нараховане зобов'язання по ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкове зобов'язання»	100
15.02	Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	260 «Готова продукція»	350
15.02	Здійснено розрахунок з покупцями за отримані аванси	681 «Розрахунки по авансам отриманим»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	600
Перша подія – відвантаження				
12.01	Відвантажено продукції покупцям	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	1200
12.01	Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки по податкам»	200
12.01	Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	750
04.02	Отримано на оплату від покупців	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1200

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5
Перша подія – отримання				
06.01	Отримано сировина від постачальників	201 «Сировина та матеріали» 641 «Розрахунки по податкам»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1500 300
17.01	Перераховано постачальникам грошові кошти	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1800
Перша подія – перерахування оплати				
07.01	Перераховано аванс постачальникам	371 «Розрахунки по наданим авансам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	900
10.01	Отримана податкова накладна від постачальників	641 «Розрахунки по податкам»	644 «Податковий кредит»	150
03.02	Отримано сировина від постачальників	201 «Сировина та матеріали» 644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	750 150
03.02	Погашення за заборгованість постачальникам	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки по наданим авансам»	900

За даними податкової декларації про податок на додану вартість, сума податкового зобов'язання при обсязі продажу продукції на суму 5143860 тис. грн. складає $5143860 \times 20\% = 1028772$ тис. грн. і заноситься в рядок 9 колонку Б податкової накладної.

Сума податкового кредиту при вартості придбаних матеріалів на суму 89771345 тис. грн. складає $8971345 \times 20\% = 1794269$ тис. грн. і заноситься в рядок 17 податкової накладної.

Сума ПДВ складає $1794269 - 1028772 = 765497$ тис. грн.

Платники податків повинні вести окремий облік із продажу і придбанню операцій. Зазначений облік ведеться в спеціальних реєстрах.

Реєстром виданих податкових накладних є реєстр, що ведеться особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість. У реєстрі виданих податкових накладних ведеться окремий облік операцій із продажу товарів (робіт, послуг), по яких виникають і не виникають податкові

зобов'язання. Окремо враховуються товари, продаж яких здійснюється на митній території України особами, що є платниками податку і кінцевих споживачів, а також окремо ведеться облік продажу товарів на експорт.

У реєстрі окремо враховуються операції, зв'язані з продажем товарів, що обкладаються податком по ставках 20% чи 0%, звільнені від оподаткування, тих, котрі не є об'єктом оподаткування, як для осіб – платників ПДВ, так і тих осіб, що не зареєстровані як платники ПДВ. У випадку якщо після продажу товарів здійснюється яка-небудь зміна суми компенсації за продаж товарів, такі операції враховуються також окремо.

Реєстр виданих податкових накладних містить у собі порядок обліку операцій із продажу і визначає основу для можливості віднесення до податкових зобов'язань сум ПДВ, нарахованих у складі ціни покупцю в звітному періоді в зв'язку з продажем товарів, як власного виробництва, так і придбаних для їхнього подальшого продажу.

Реєстром отриманих податкових накладних є реєстр, що ведеться особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість.

Під час виконання договорів про спільну діяльність реєстр отриманих податкових накладних ведеться особою, що веде облік результатів такої діяльності і відповідально за утримання і внесення податку в бюджет.

У реєстрі отриманих податкових накладних окремо враховуються операції, зв'язані з придбанням товарів (робіт, послуг), із правом включення в податковий кредит і без права включення в податковий кредит сум ПДВ.

Реєстр отриманих податкових накладних містить у собі порядок обліку операцій і визначає основу для можливості віднесення в податковий кредит сум ПДВ, сплачених (нарахованих) продавцю в звітному періоді в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг).

2.3 Аналіз фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ»

Фінансовий стан ТОВ «ЗЗКМ» характеризується розміщенням і використанням засобів і джерелами їх формування, що представлено в балансі підприємства.

Основними факторами, які визначають фінансовий стан ТОВ «ЗЗКМ» є: виконання фінансового плану і поповнення у разі виникнення потреби власного оборотного капіталу за рахунок прибутку, і швидкість оборотності оборотних засобів (активів).

Аналіз фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ» проводиться за такими етапами:

- 1) Загальна оцінка динаміки і структури статей бухгалтерського балансу.
- 2) Аналіз фінансової стійкості.
- 3) Аналіз ліквідності балансу.
- 4) Аналіз фінансових коефіцієнтів:
 - оцінка рентабельності підприємства,
 - оцінка ефективності управління,
 - оцінка ділової активності,
 - оцінка ліквідності активів підприємства.

Після аналізу за такими етапами отримані дані утворюються і на їх основі даються рекомендації щодо покращення фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ».

Досліджувати структуру і динаміку фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ» зручно за допомогою порівняльного аналітичного балансу.

Порівняльний аналітичний баланс ТОВ «ЗЗКМ» можна одержати з вихідного балансу шляхом додавання однорідних за складом й економічним змістом статей балансу і доповнення його показниками структури динаміки, а також засобів та джерел їх формування ТОВ «ЗЗКМ» за звітний період.

Схемою порівняльного балансу ТОВ «ЗЗКМ» охоплено безліч важливих показників, що характеризують статику і динаміку фінансового стану. Порівняльний баланс ТОВ «ЗЗКМ» фактично включає показники горизонтального і вертикального аналізу.

У ході горизонтального аналізу ТОВ «ЗЗКМ» визначаються абсолютні і відносні зміни величин різних статей балансу за визначений період, а метою вертикального аналізу є обчислення питомої ваги нетто.

Для загальної картини зміни фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ» дуже важливими є показники структурної динаміки балансу. Зіставляючи структури змін в активі і пасиві ТОВ «ЗЗКМ», можна зробити висновки про те, через які джерела в основному було надходження засобів і в які активи вони вкладені.

Для загальної оцінки динаміки фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ» необхідно згрупувати статті балансу в окремі специфічні групи за ознакою ліквідності і терміновості зобов'язань (таблиці 2.9 – 2.13).

Актив балансу ТОВ «ЗЗКМ» містить зведення про розміщення капіталу, що мається в розпорядженні підприємства, тобто про вкладення його в майно і матеріальні цінності, про витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції і про залишки готівки.

Від того, які асигнування вкладені в основні й оборотні кошти, скільки їх знаходиться в сфері виробництва, у грошовій і матеріальній формі, наскільки оптимально їх співвідношення, багато в чому залежать результати діяльності та фінансовий стан підприємства.

У процесі аналізу активів ТОВ «ЗЗКМ» в першу чергу варто вивчити зміни в їхньому складі і структурі, а також дати їм оцінку. У процесі наступного аналізу необхідно установити зміни в необоротних активах. Збільшення грошових коштів на поточному рахунку в банку ТОВ «ЗЗКМ» свідчить про зміцнення фінансового стану: сума грошей повинна бути такою, щоб її вистачало для погашення всіх першочергових платежів. Наявність великих залишків грошей протягом тривалого часу може бути результатом

неправильного використання оборотного капіталу. Їх потрібно швидше пустити в обіг з метою розширення виробництва та одержання прибутку.

Якщо ТОВ «ЗЗКМ» розширює свою діяльність, то зростає і кількість покупців, отже, дебіторська заборгованість. З іншого боку, ТОВ «ЗЗКМ» може скоротити відвантаження продукції, тоді рахунки дебіторів зменшаться. Отже, ріст дебіторської заборгованості не завжди оцінюється негативно. Необхідно відрізнити нормальну і прострочену заборгованість. Наявність останньої створює фінансові складнощі, тому що ТОВ «ЗЗКМ» буде відчувати недолік фінансових ресурсів для придбання виробничих запасів, виплати заробітної плати. Заморожування засобів приводить до уповільнення оборотності капіталу. Тому ТОВ «ЗЗКМ» зацікавлене в скороченні термінів погашення платежів до бюджету. Прискорити платежі можна шляхом своєчасного оформлення розрахункових документів, використання в розрахунках попередньої оплати тощо.

Таблиця 2.9 – Аналітичне угруповання статей активу балансу ТОВ «ЗЗКМ», грн.

Показники	Дані на кінець періоду				
	II пів.2017	I пів.2018	II пів.2018	I пів.2019	II пів.2019
1	2	3	4	5	6
Всього майна	3025741	2969714	3000780	2758644	2805784
– у тому числі:					
1 Необоротні активи (НА)	2683131	2675738	2676539	2470148	2484953
– те ж у % до майна	89	90	79	79	89
1.1 Основні засоби	2461577	2395822	2367724	2192438	2174503
– те ж у % до НА	92	90	88	89	88
1.2 Довгострокові фінансові інвестиції	0	0	0	0	0
1.3 Інші необоротні активи	221554	279916	308815	277710	310450
– те ж у % до НА	8	10	12	11	12
2 Оборотні активи (ОБА)	326719	276756	312445	269830	300133
– те ж у % до майна	11	9	10	10	11
2.1 Запаси і витрати	168475	131939	126908	126885	133643
– те ж у % до ОБА	52	48	41	47	45
2.2 Грошові кошти	121995	96223	125556	92937	116071

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6
– те ж у % до ОБА	37	35	40	34	39
2.3 Дебіторська заборгованість	5270	5622	15688	16152	19916
– те ж у % до ОБА	2	2	5	6	7
2.4 Резерв сумнівних боргів	0	0	0	0	0
3 Витрати майбутніх періодів	30979	42972	44293	33856	30503
– те ж у % до майна	1	1	1	1	1

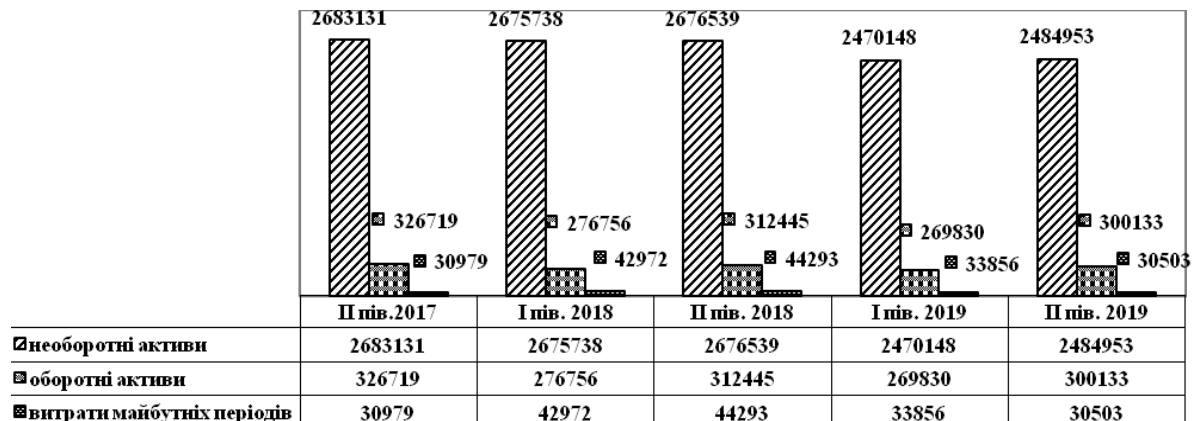


Рисунок 2.3 – Структура майна ТОВ «ЗЗКМ»

Таким чином, на основі даних таблиці 2.9 і рисунку 2.3 бачимо, що суттєвих змін в структурі активу балансу ТОВ «ЗЗКМ» за відповідні періоди не відбулося. Так, збільшення грошових коштів на поточних рахунках потребує додаткового аналізу по використанню грошових коштів. Що стосується безпосередньо складових майна, то найбільша частка в майні ТОВ «ЗЗКМ» приходить на статтю «необоротні активи» (від 79 до 90 %), потім від 8 % до 12 % приходить на «оборотні активи» і 1 % належить «доходам майбутніх періодів». Необхідно також відзначити, що в структурі «необоротних активів» на протязі 2018 – 2019 років постійно скорочувалася частка основних засобів (з 92 % у 2017 році до 88 % у 2019 році), зате постійно збільшувалася частка інших необоротних активів (з 8 % до 12%).

Хоча частка оборотних активів суттєво не змінилася, але в самій структурі ТОВ «ЗЗКМ» відбулися зміни, так відбулося збільшення

дебіторської заборгованості (у 1 півріччі 2017 року її частка складала 2 %, а в 2019 році – 7 %), зате зменшилася частка запасів і витрат (з 52 % до 45 %), що стосується грошових коштів, то їх частка на початок року зменшувалася, а на кінець збільшувалася.

Таблиця 2.10 – Аналіз динаміки статей активу балансу у порівнянні з II півріччям 2017 року ТОВ «ЗЗКМ»

Показники	Відхилення у порівнянні з II півріччям 2017 року							
	Абсолютні, грн.				Відносні, %			
	I пів. 2018	II пів. 2018	I пів. 2019	II пів. 2019	I пів. 2018	II пів. 2018	I пів. 2019	II пів. 2019
Всього майна	-56027	-14961	-768376	-526241	98	100	75	83
-у тому числі:								
1 Необоротні активи (НА)	-17393	-6592	-456622	-475223	99	100	83	82
1.1 Основні засоби	-65755	-93853	-269139	-287074	97	96	89	88
1.3 Інші необоротні активи	48362	87261	-187483	-188149	122	139	15	15
2 Оборотні активи (ОБА)	-39963	-4274	20640	-55825	88	99	106	83
2.1 Запаси і витрати	-36536	-41567	-51590	-64832	78	75	69	62
2.2 Грошові кошти	-25772	13561	60942	-5924	79	111	150	95
2.3 Дебітор. заборгованість	352	10418	11411	14407	107	298	317	373
3 Витрати майбутніх періодів	21993	13314	-123	524	171	143	100	102

З даних таблиці 2.10 видно, що вартість майна ТОВ «ЗЗКМ» у наступних періодах зменшилася (найменші зміни були в 2 кварталі 2018 року – 14961 грн., а найбільші в 1 півріччі 2019 року – 768376 грн. або 75%).

Відносно динаміки окремих складових майна ТОВ «ЗЗКМ», то можна зробити такі висновки:

– необоротні активи скоротилися (найбільше відхилення в порівнянні з 2017 роком було наприкінці 2019 року – 475223 грн.), що викликано

постійним зменшенням частки інших необоротних активів (темпи росту упали з 122 % у 2018 році до 15 % у 2019 році);

– на протязі 2018 і першого півріччя 2019 року спостерігалася тенденція до зростання оборотних активів (з 88 % до 106 %), але наприкінці 2019 року темпи росту різко впали до 83 %. В самій структурі оборотних активів також відбулися значні зміни. Так, протягом усіх періодів відбувалося значне збільшення дебіторської заборгованості (якщо наприкінці 1 півріччя 2018 року темп росту був 107 %, то наприкінці 2019 року він склав 373 %). У той же час протягом досліджуваних періодів спостерігається зменшення запасів і витрат з 78% до 62%, що свідчить про позитивну тенденцію;

– значно впали темпи росту витрат майбутніх періодів (з 171 % у 2018 році до 102 % на кінець 2019 року).

Дані, що приводяться в пасиві балансу ТОВ «ЗЗКМ» дозволяють визначити: які зміни відбулися в структурі власного і позикового капіталу, скільки залучено в обіг довгострокових чи короткострокових позикових засобів, тобто пасив показує, звідси взяли засоби, і кому зобов'язане за них підприємство.

Оцінка змін, що відбулися в структурі капіталу, може бути різної з позиції інвесторів і підприємства. Для банків і інших інвесторів більш надійна ситуація, якщо частка власного капіталу в клієнта більш висока, – це виключає фінансовий ризик. Підприємства ж зацікавлені в залученні позикових засобів, тому що одержавши позикові засоби під менший відсоток, чим економічна рентабельність, можна розширити виробництво, підвищити прибутковість власного капіталу. При внутрішньому аналізі фінансового стану необхідно вивчити динаміку і структуру власного і позикового капіталу, з'ясувати причини зміни окремих його складових і дати оцінку цим змінам за звітний період. Залучення позикових засобів в оборот підприємства є нормальним явищем. Це сприяє тимчасовому поліпшенню фінансового стану за умови, що засоби не заморожуються на тривалий час в обороті і

вчасно повертаються. У протилежному випадку може виникнути прострочена кредиторська заборгованість, що приводить до виплати штрафів, санкцій і погіршенню фінансового стану. Аналітичне групування статей пасиву балансу ТОВ «ЗЗКМ» наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналітичне групування статей пасиву балансу ТОВ «ЗЗКМ»

Показники	Дані на кінець періоду, грн.				
	II пів.2017	I пів.2018	II пів.2018	I пів.2019	II пів.2019
1.Всього джерел майна	3 025 741	2 969 714	3 010 780	2 592 534	2 499 500
у тому числі					
1.1 Власний капітал	2527435	2478239	2535263	2358489	2269786
– те ж у % до майна	84	83	84	91	91
1.2 Позиковий капітал (ПК)	498 306	491 475	475 517	234 045	229 714
– те ж у % до майна	16	17	16	9	9
1.2.1 Довгострокові зобов'язання	0	0	0	0	0
1.2.2 Короткострокові кредити і позики	11 200	13 497	13 789	13 845	13 920
– те ж у % до ПК	2	3	3	6	6
1.2.3 Кредиторська заборгованість	487 106	477 978	461 728	220 200	215 794
– те ж у % до ПК	98	97	97	94	94

Таким чином, аналіз структури власних і позикових засобів необхідний для оцінки раціональності формування джерел фінансування діяльності ТОВ «ЗЗКМ» і його ринкової стійкості. Це важливо для зовнішніх споживачів при вивченні ступеня фінансового ризику, для самого підприємства при визначенні перспективного варіанта організації фінансової стратегії.

Як бачимо з таблиці 2.11 підприємство протягом досліджуваного періоду не залучало довгострокові інвестиції. Частка власного капіталу на кінець 2019 року в складі джерел майна збільшилась до 91 %, у той же час скоротилась частка позикового капіталу (з 16 % у 2018 році до 9 % у 2019 році), хоча частка короткострокових кредитів у складі позикового капіталу

збільшилась і досягла 6 %, але зменшилась кредиторська заборгованість (з 98 % у 1 пів. 2018 року до 94 % у 2019 році).

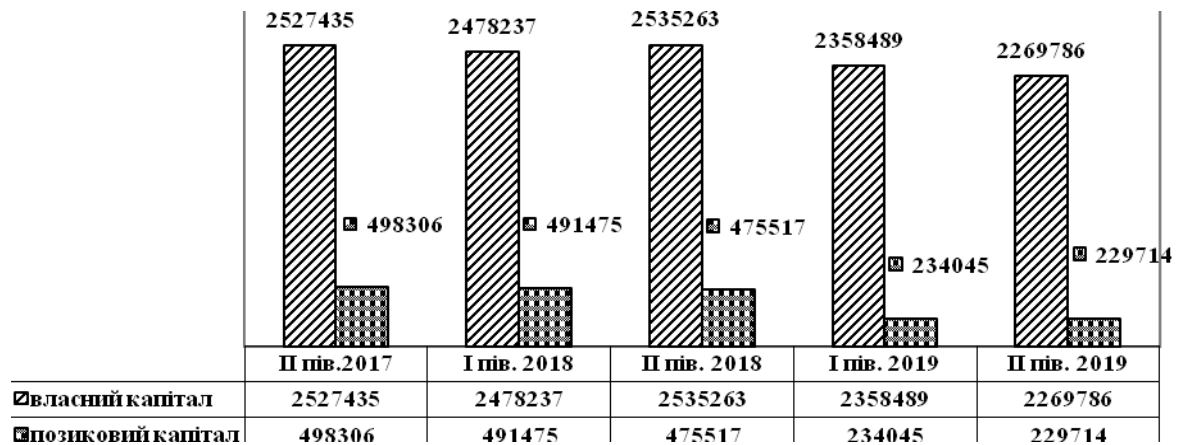


Рисунок 2.4 – Структура джерел майна підприємства ТОВ «ЗЗКМ»

Таким чином, з даних таблиці 2.11 та рисунку 2.4 можна зробити висновок, що за досліджуваний період джерела майна ТОВ «ЗЗКМ» зменшилися на 173225 грн., склали наприкінці 2019 року 2 808 884 грн.

Таблиця 2.12 – Аналіз динаміки статей пасиву балансу у порівнянні з II півріччям 2017 року ТОВ «ЗЗКМ»

Показники	Відхилення у порівнянні з II півріччям 2017 року							
	Абсолютні				Відносні			
	І пів. 2018	ІІ пів. 2018	І пів. 2019	ІІ пів. 2019	І пів. 2018	ІІ пів. 2018	І пів. 2019	ІІ пів. 2019
1 Всього джерел майна	-42095	-21029	-187865	-173225	99	99	94	94
у тому числі								
1.1 Власний капітал	33390	95478	166324	207541	101	104	107	109
1.2 Позиковий капітал (ПК)	-75485	-116507	-354189	-380766	89	83	47	43
1.2.1 Короткострокові кредити і позики	2297	2589	2645	-2280	121	123	124	80
1.2.2 Кредиторська заборгованість	-77782	-119096	-356834	-378486	88	82	46	43

Дане зменшення було викликано зменшенням позикового капіталу на 207541 грн., яке не перекривалось збільшенням власного капіталу на 380766 грн. Зменшення позикового капіталу викликано уповільненням темпів росту

його складових (короткострокових кредитів і позик темпи росту впали з 121% до 80%, а кредиторської заборгованості з 88 % до 43 %).

Поряд з побудовою порівняльного аналітичного балансу для одержання загальної оцінки динаміки фінансового стану за проміжок часу, що спостерігається, виробляється зіставлення зміни підсумку балансу зі змінами фінансових результатів господарської діяльності за досліджуваний період. Зіставлення здійснюється шляхом порівняння коефіцієнтів K^N і K^B , що показують приріст відповідно виторгу від реалізації продукції і середнього значення підсумку балансу за досліджувані періоди (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13 – Визначення ефективності використання фінансових ресурсів ТОВ «ЗЗКМ»

Період	K^N	K^B	Порівняння
1 півріччя 2018р.	3 345 780	2 961 062	$K^N > K^B$
2 півріччя 2018р.	4 887 125	2 950 547	$K^N > K^B$
1 півріччя 2019р.	4 112 104	2 877 662	$K^N > K^B$
2 півріччя 2019р.	5 916 392	2 801 564	$K^N > K^B$

З даних таблиці 2.13 видно, що ТОВ «ЗЗКМ» у кожному наступному періоді більш ефективно використовувало фінансові ресурси.

Після загальної характеристики фінансового стану і змін в ньому за відповідні періоди наступною важливою задачею аналізу фінансового стану є вивчення показників фінансової стійкості. Балансова модель, на якій засновано даний аналіз, має такий вигляд:

$$F + Z + R^Q = I^C + K^T + K^t + K^O + R^P, \quad (2.1)$$

Де умовні позначення мають той же значення, що і в таблиці 2.13, тобто:

F – основні засоби і вкладення,

Z – запаси і витрати,

R^Q – грошові кошти, короткострокові фінансові вкладення, розрахунки (дебіторська заборгованість) і інші активи,

I^C – джерела власних коштів,

K^T – короткострокові кредити і позикові кошти,

K^t – довгострокові кредити і позикові кошти,

K^O – позички, які не покриті по строках,

R^P – розрахунки (кредиторська заборгованість) і інші пасиви.

Таблиця 2.14 – Баланс підприємства ТОВ «ЗЗКМ» в агрегованому вигляді, грн.

Актив	Умовне позначення	Сума на кінець 2017 року	Сума на кінець 2018 року	Сума на кінець 2019 року
1 Основні засоби і вкладення	F	2 461 577	2 367 724	2 174 503
2 Запаси і витрати	Z	148 475	126 908	133 643
3 Грошові кошти, розрахунки і інші активи	S	372 057	466 448	500 738
у тому числі:				
3.1 Грошові кошти і короткострокові фінансові вкладення	R^Q	119 524	153 340	156 685
3.2 Розрахунки і інші активи	R^P	252 533	313 108	344 053
Баланс	B	2 982 109	2 961 080	2 808 884
Пасив				
1 Джерела власних коштів	I^C	2 310 000	2 405 478	2 517 541
2 Кредити і інші позикові кошти	K	11 200	13 789	8 920
у тому числі:				
2.1 Короткострокові кредити і позикові кошти	K^t	11 200	13 789	8 920
2.2 Довгострокові кошти і позики	K^T	0	0	0
2.3 Позики, непокриті в строк	K^O	0	0	0
3 Розрахунки і інші пасиви	R^P	660 909	541 813	282 423
Баланс	B	2 982 109	2 961 080	2 808 884

З формули 2.1 впливає кілька інших формул, за допомогою яких визначаються різні показники.

Якщо $Z \leq (I^C + K^T) - F$, буде виконуватися, то буде виконуватися і умова платоспроможності підприємства (можливості наявними ресурсами вчасно погасити свої платіжні зобов'язання).

У нашому випадку:

– у кінці 2017 року:

$$148475 < 2310000 - 2461577,$$

$$148475 < -151577.$$

– у кінці 2018 року:

$$126908 < 2405478 - 2367724,$$

$$126908 < 37754.$$

– у кінці 2019 року:

$$133643 < 2517541 - 2174503,$$

$$133643 < 343038.$$

Таким чином, у 2017 і 2018 році виконувалась умова платоспроможності і лише наприкінці 2019 року грошові кошти, короткострокові фінансові вкладення не покривають короткострокову заборгованість підприємства ТОВ «ЗЗКМ».

Найбільш узагальнюючим показником фінансової стійкості є надлишок чи недостатність джерел власних коштів для формування запасів і витрат, який розраховується як різниця між джерелами засобів і величини запасів і витрат:

$$\text{У 2017 році: } 2310000 - 148475 = 2161525 \text{ грн.}$$

$$\text{У 2018 році: } 2405478 - 126908 = 2278571 \text{ грн.}$$

$$\text{У 2019 році: } 2517541 - 133643 = 2383898 \text{ грн.}$$

Для характеристики джерел формування запасів і витрат використовуються декілька показників, що відображають різну ступінь охоплення різних видів джерел:

– наявність власних оборотних коштів:

$$E^C = I^C - F, \quad (2.2)$$

У 2017 році: $E^C = 2310\ 000 - 2461\ 577 = -151\ 577$ грн.

У 2018 році: $E^C = 2405\ 478 - 2\ 367\ 724 = 37\ 754$ грн.

У 2019 році: $E^C = 2517\ 541 - 2174\ 503 = 343\ 038$ грн.

– наявність власних і довгострокових позикових джерел формування запасів і витрат: $E^T = (I^C + K^T) - F$, теж саме, як і для E^C , так як на підприємстві ТОВ «ЗЗКМ» не залучають довгострокові позики.

– загальна величина основних джерел формування запасів і витрат:

$$E^S = (I^C + K^T) - F + K^t = E^T - K^t. \quad (2.3)$$

У 2017 році: $E^S = -151577 + 11200 = -140\ 377$ грн.

У 2018 році: $E^S = 37754 + 13\ 789 = 51\ 543$ грн.

У 2019 році: $E^S = 343038 + 8920 = 351\ 958$ грн.

Трьом показникам наявності джерел формування запасів і витрат відповідає три показники забезпеченості запасів і витрат джерелами їх формування:

– надлишок (+) чи нестаток (-) власних оборотних коштів надлишок (+) чи нестаток (-) власних і довгострокових позикових джерел формування запасів і витрат:

$$+(-) E^T = E^T - Z = (E^C + K^T) - Z. \quad (2.4)$$

У 2017 році $+(-) E^T = -151577 - 148\ 475 = -288\ 852$ грн.

У 2018 році $+(-) E^T = 37754 - 126\ 908 = -75\ 365$ грн.

У 2019 році $+(-) E^T = 343\ 038 - 133\ 643 = 218\ 315$ грн.

– надлишок (+) чи нестаток (-) власних і довгострокових позикових джерел формування запасів і витрат теж саме, що і для раніше розрахованого показника.

– надлишок (+) чи нестаток (-) загальної величини основних джерел для формування запасів і витрат:

$$+(-) E^S = E^s - Z = (E^C + K^T + K^D) - Z. \quad (2.5)$$

У 2017 році: $+(-) E^S = -140377 - 148475 = -288\,852$ грн.

У 2018 році: $+(-) E^S = 51543 - 126908 = -75365$ грн.

У 2019 році: $+(-) E^S = 351958 - 133\,643 = 218\,315$ грн.

Так підприємство ТОВ «ЗЗКМ» протягом періоду відноситься до типу з абсолютно стійким фінансовим становищем, оскільки величина запасів і витрат менше чим сума оборотних засобів і позикового капіталу.

Аналіз платоспроможності необхідний для підприємства з метою оцінки і прогнозування фінансової діяльності. Особливо важливо знати про фінансові можливості партнера, якщо виникає питання про надання йому кредиту чи відстрочки платежу.

Оцінка платоспроможності здійснюється на основі характеристики ліквідності поточних активів, тобто часу, необхідного для перетворення їх у готівку. Поняття платоспроможності і ліквідності дуже близькі, але друге більш ємне.

Ліквідністю є здатність повернути у строк отримані в кредит грошові кошти, чи здатність оборотних коштів перетворюватися в грошову готівку, необхідну для нормальної фінансово – господарської діяльності. Від ступеня ліквідності балансу залежить платоспроможність. У той же час ліквідність характеризує не тільки поточний стан розрахунків, але і перспективу (таблиці 2.15 – 2.16).

Таблиця 2.15 – Аналіз ліквідності балансу у 2018 році ТОВ «ЗЗКМ», грн.

Активи	На початок періоду	На кінець періоду	Пасиви	На початок періоду	На кінець періоду	Платіжний надлишок чи нестача	
						на початок періоду	на кінець періоду
1	2	3	4	5	6	7	8
1 Найбільш ліквідні активи (A1)	101995	125556	1.Найбільш термінові зобов'язання (П1)	660909	541813	-558914	-416257

Продовження таблиці 2.15

1	2	3	4	5	6	7	8
2 Активи, що швидко реалізуються (А2)	17529	27784	2 Короткострокові пасиви (П2)	11200	13789	6329	13995
3 Активи, що повільно реалізуються (А3)	164475	140908	3 Довгострокові пасиви (П3)	0	0	164475	140908
4 Активи, що важко реалізувати (А4)	2492556	2412017	4 Постійні пасиви (П4)	2310000	2405478	182556	6539

У залежності від ступеня ліквідності активи підприємства поділяються на 4 групи (найбільш ліквідні активи, активи, що швидко реалізуються, активи, що повільно реалізуються, активи, що важко реалізуються), пасиви групуються за ступеню терміновості їх оплати (найбільш термінові зобов'язання, короткострокові пасиви, довгострокові пасиви, постійні пасиви).

Таблиця 2.16 – Аналіз ліквідності балансу у 2019 році ТОВ «ЗЗКМ», грн.

Активи	На початок періоду	На кінець періоду	Пасиви	На початок періоду	На кінець періоду	Платіжний надлишок чи нестаток	
						на початок періоду	на кінець періоду
1	2	3	4	5	6	7=2-5	8=3-6
1 Найбільш ліквідні активи (А1)	125556	116071	1 Найбільш термінові зобов'язання (П1)	541813	282423	-416257	-166352
2 Активи, що швидко реалізуються (А2)	27784	40614	2 Короткострокові пасиви (П2)	13789	8920	13995	31694
3 Активи, що повільно реалізуються (А3)	140908	145643	3 Довгострокові пасиви (П3)	0	0	140908	145643
4 Активи, що важко реалізувати (А4)	2412017	2228006	4 Постійні пасиви (П4)	2405478	2517541	6539	-289535

Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо мають місце наступні співвідношення: $A1 \geq P1$; $A2 \geq P2$; $A3 \geq P3$; $A4 \geq P4$; якщо

порушується хоча б одна нерівність, то ліквідність балансу вважається недостатньою.

Аналіз отриманих даних з таблиць 2.15, 2.16 свідчить про недостатню ліквідність балансу. Наприклад, наявні грошові кошти в декілька разів менше термінових зобов'язань. Це означає, що підприємство, якщо всі кредитори водночас пред'являть вимогу погасити заборгованість, буде не в змозі розрахуватися в повному обсязі, та в кінцевому підсумку буде вимушене користуватися для цих цілей іншим джерелом (менш ліквідним – дебіторською заборгованістю). В даному випадку це був би найбільш ймовірний вихід, тому що короткострокових кредитів підприємство залучає мало, а довгострокових взагалі не залучає. Хоча ТОВ «ЗЗКМ» в цілому, можна сказати, забезпечене оборотними коштами, але всі вони мобілізовані в активи, які повільно реалізуються, і в дебіторську заборгованість.

Але аналізу тільки ліквідних активів підприємства далеко не достатньо для визначення ступеню його платоспроможності, тому на практиці розраховують деякі інші показники (таблицю 2.17).

Коефіцієнти ліквідності в оцінці фінансового стану ТОВ «ЗЗКМ» є найбільш важливими. Ці показники визначають стан ділової активності підприємства і його ефективність, спроможність наявними власними коштами розрахуватися з кредиторами, акціонерами, бюджетом, банками. Аналізуючи показники ліквідності за строками, підприємства визначають, наскільки швидко виробничі запаси і дебіторська заборгованість перетворювалась у наявні кошти.

Таблиця 2.17 – Коефіцієнти, які характеризують платоспроможність ТОВ «ЗЗКМ»

Найменування показника	Розрахунок	Норма	Пояснення	На кінець періоду				
				II пів. 2017	I пів. 2018	II пів. 2018	I пів. 2019	II пів. 2019
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Кошти	$\geq 0,2-0,35$	Характеризує готовність підприємства негайно ліквідувати короткострокову заборгованість	0,152	0,161	0,226	0,292	0,398
	Поточні пасиви							
Коефіцієнт поточної ліквідності	Поточні активи	$> 1-0,5$	Характеризує достатність обігових коштів для погашення боргів протягом року	0,399	0,421	0,504	0,847	0,997
	Поточні пасиви							
Коефіцієнт швидкої ліквідності	Поточні активи - Запаси	≥ 1	Скільки одиниць найбільш ліквідних активів припадає на одиницю термінових боргів	0,178	0,200	0,276	0,404	0,538
	Поточні пасиви							
Співвідношення короткострокової дебіторської кредиторської заборгованості	Дебітор. заборгованість	=1	Здатність розрахуватися з кредиторами за рахунок дебіторів протягом року	0,009	0,071	0,263	0,274	0,252
	Кредитор. заборгованість							

Зобразимо графічно розраховані дані за допомогою рисунка 2.5

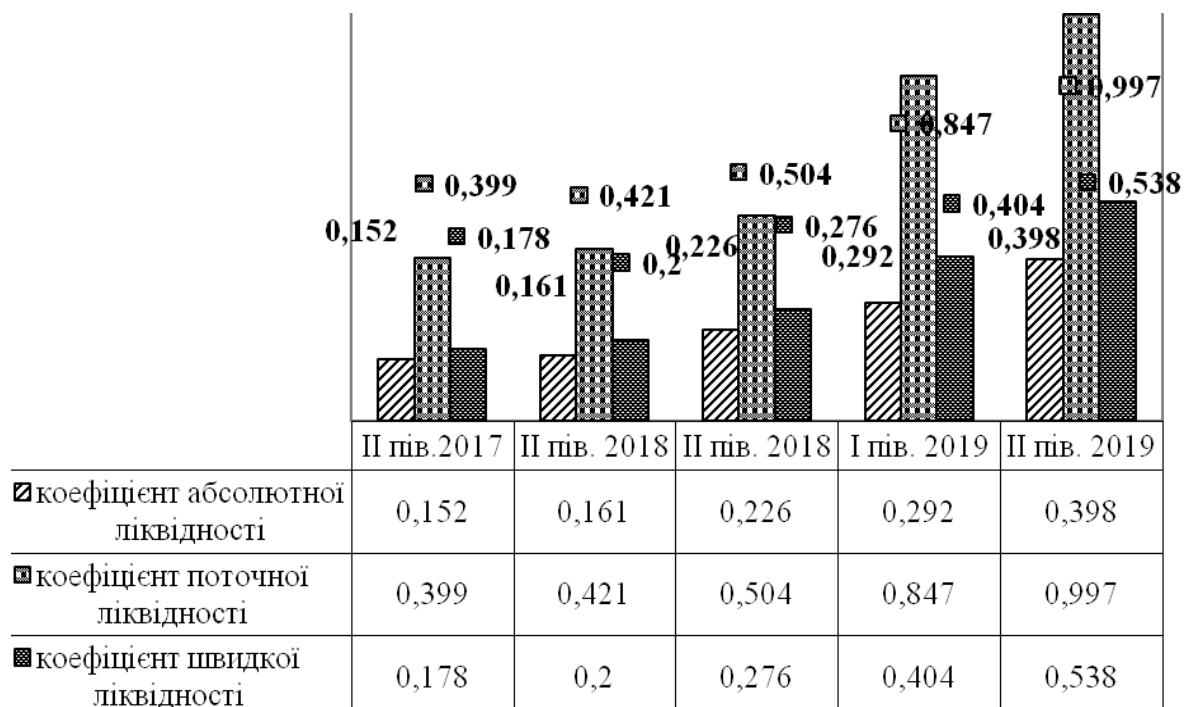


Рисунок 2.5 – Динаміка показників ліквідності ТОВ «33КМ»

Таким чином, з даних таблиці 2.17 і на підставі рисунку 2.5 видно, що:

1. На кінець 2017 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,152. Це означало, що тільки 15,2% (з необхідних 20%) короткострокових зобов'язань підприємства може бути негайно погашено за рахунок грошових коштів і короткострокових фінансових вкладень. Однак з кінця 2 півріччя 2018 року цей показник досяг нормативного значення і протягом останніх періодів збільшувався, що свідчить про позитивну тенденцію.

2. Коефіцієнт поточної ліквідності також на кінець 2017 року був нижче за норму (0,399), але на протязі наступних періодів збільшувався і вже з 2 півріччя 2018 року досяг нормативного значення, що свідчить про достатність обігових коштів для покриття боргів протягом відповідного періоду.

3. Коефіцієнт швидкої ліквідності протягом періоду був менше за нормативне значення, але постійно зростав з 0,178 до 0,997 (в основному за рахунок зменшення запасів і поточних пасивів), а це свідчить про збільшення одиниць найбільш ліквідних активів, які приходяться на одиницю термінових боргів.

4. Показник співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості протягом періодів був значно менше за нормативного значення, хоча була тенденція до збільшення цього показника, так з 0,009 на кінець 2017 року він збільшився на 0,242 і наприкінці 2019 року склав 0,252, тобто за рахунок дебіторської заборгованості, у випадку її виплати, ТОВ «ЗЗКМ» зможе погасити лише 25,2% кредиторської заборгованості.

Отже, будь-яке управлінське рішення ТОВ «ЗЗКМ» повинне ґрунтуватися на оцінці фінансового стану, аналізі ризику фінансових вкладень, а також діагностиці його фінансового потенціалу. Фінансовий аналіз використовується для одержання достатнього числа найбільш інформативних параметрів, що дають об'єктивну і точну картину фінансового стану, його фінансового результату, змін у структурі активів і пасивів і т.д., щоб вчасно виявляти й усувати недоліки у фінансовій діяльності і знаходити резерви поліпшення його фінансового стану та платоспроможності.

Отже, за результатами дослідження можна зробити висновки:

1. Основними видами діяльності досліджуваного підприємства є: 27.32 Виробництво інших видів електронних і електричних проводів і кабелів, 17.29 Виробництво інших виробів з паперу та картону, 24.42 Виробництво алюмінію, 24.44 Виробництво міді.

2. Методологічне регулювання ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ» здійснюється на підставі: Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; Плану рахунків бухгалтерського

обліку і інструкція з його застосування; Наказу про облікову політику підприємства ТОВ «ЗЗКМ».

Для правильного визначення, а також документального підтвердження операцій по ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ», використовується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» зі субрахунками: 641 «Розрахунки за податками»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит».

3. На кінець 2017 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,152. Це означало, що тільки 15,2% (з необхідних 20%) короткострокових зобов'язань підприємства може бути негайно погашено за рахунок грошових коштів і короткострокових фінансових вкладень. Однак з кінця 2 півріччя 2018 року цей показник досяг нормативного значення і протягом останніх періодів збільшувався, що свідчить про позитивну тенденцію.

Коефіцієнт поточної ліквідності також на кінець 2017 року був нижче за норму (0,399), але на протязі наступних періодів збільшувався і вже з 2 півріччя 2018 року досяг нормативного значення, що свідчить про достатність обігових коштів для покриття боргів протягом відповідного періоду.

Коефіцієнт швидкої ліквідності протягом періоду був менше за нормативне значення, але постійно зростав з 0,178 до 0,997 (в основному за рахунок зменшення запасів і поточних пасивів), а це свідчить про збільшення одиниць найбільш ліквідних активів, які приходяться на одиницю термінових боргів.

Показник співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості протягом періодів був значно менше за нормативне значення, хоча була тенденція до збільшення цього показника, так з 0,009 на кінець 2017 року він збільшився на 0,242 і наприкінці 2019 року склав 0,252, тобто за рахунок дебіторської заборгованості, у випадку її виплати, ТОВ «ЗЗКМ» зможе погасити лише 25,2% кредиторської заборгованості.

Отже, будь-яке управлінське рішення ТОВ «ЗЗКМ» повинне ґрунтуватися на оцінці фінансового стану, аналізі ризику фінансових вкладень, а також діагностиці його фінансового потенціалу. Фінансовий аналіз використовується для одержання достатнього числа найбільш інформативних параметрів, що дають об'єктивну і точну картину фінансового стану, його фінансового результату, змін у структурі активів і пасивів і т.д., щоб вчасно виявляти й усувати недоліки у фінансовій діяльності і знаходити резерви поліпшення його фінансового стану та платоспроможності.

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ТОВ «ЗЗКМ»

3.1 Аудит податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»

Основним завданням аудиту податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ» є ретельна перевірка правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком.

Завданнями аудиту на ТОВ «ЗЗКМ» є консультування платника податку з питань оподаткування з метою своєчасних і правильних розрахунків з бюджетом, а також з метою уникнення переplat та попередження фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави; надання консультацій в разі встановлення порушень в оплаті податку щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування.

З метою ефективного проведення перевірки аудитор складає план своєї роботи. Планування має базуватися на попередньому вивченні особливостей фінансової діяльності клієнта. Зміст плану проведення перевірки залежить від того, що буде перевіряти аудитор на підприємстві, яке запросило його на перевірку. До плану перевірки включаються ті пункти, по яких буде проведена перевірка.

Загальний план аудиту включає такі питання: умови договору виконання аудиту; зміст звіту, строк його подання; відповідальність аудитора; відповідальність замовника за подану фінансову звітність; система і форма бухгалтерського обліку; фінансова звітність, використана для аудиту; виконавці аудиту; вплив на Аудит Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових і законодавчих актів; визначення найбільш важливих етапів і завдань аудиту; ступінь довіри до системи бухгалтерського

фінансового обліку і внутрішнього аудиту; сутність і обсяг доказів; умови, що вимагають особливої уваги; залучення експертів. Загальний план перевірки податку на додану вартість ТОВ «ЗЗКМ» наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення перевірки податку на додану вартість ТОВ «ЗЗКМ»

№	Планований вид робіт (комплекси задач)	Термін пере- вірки	Область перевірки аудиту	Виконавці
1	2	3	4	5
1	Перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань із податку на додану вартість	02.04.20- 03.04.20	Суцільна	Штепа В.В.
2	Перевірка правильності визначення бази оподаткування	04.04.20- 05.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
3	Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за окремими видами діяльності та окремих платників	06.04.20- 07.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
4	Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за операціями із продажу основних фондів і нематеріальних активів	08.04.20- 09.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
5	Перевірка правильності коригування податкових зобов'язань із податку на додану вартість	10.04.20- 11.04.20	Суцільна	Штепа В.В.
6	Перевірка правильності визначення дати виникнення податкових зобов'язань	12.04.20- 13.04.20	Суцільна	Штепа В.В.
7	Перевірка правильності застосування пільг із ПДВ	14.04.20- 15.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
8	Перевірка правильності застосування ставок оподаткування	16.04.20-17.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
9	Перевірка правильності визначення суми податкового кредиту з ПДВ	18.04.20-19.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
10	Перевірка наявності і правильності оформлення податкових накладних	20.04.20-21.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
11	Перевірка факту включення до витрат вартості продукції, податок на додану вартість за якими віднесено до податкового кредиту	22.04.20-23.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
12	Перевірка правильності включення до податкового кредиту сум ПДВ за придбаними основними фондами та нематеріальними активами	24.04.20-25.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
13	Перевірка правильності коригування податкового кредиту	26.04.20-27.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
14	Перевірка правильності визначення дати виникнення права на податковий кредит	28.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
15	Перевірка розрахунків з податку на додану вартість	29.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.
16	Перевірка своєчасності розрахунків з бюджетом	30.04.20	Вибіркова	Штепа В.В.

Протягом всього терміну проведення аудиту його загальний план і програма переглядаються і уточнюються аудитором у зв'язку з імовірністю змін умов і напрямків аудиту і можливістю отримання інших результатів після проведення процедур.

План та програма перевірки є необхідною умовою успішного виконання плану робіт.

При підготовці загального плану і програми аудиту важливо, насамперед, вивчити особливості системи бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності й дати оцінку системи внутрішнього аудиту.

Після затвердження плану перевірки наступним етапом є складання програми перевірки.

Програма перевірки основа детального планування часу і витрат. Планування це процес вироблення стратегії. Планування ведеться протягом усієї перевірки. Аудитор складає графік завершення основних етапів операції. Графік показує заплановану роботу і служить засобом аудиту за проведенням операції та при складанні мають враховуватися вимоги клієнта.

Коли аудитор готує програму перевірки, то він докладно перерахувати процедури, які необхідно здійснити під час операції. Аудитор обговорює загальну стратегію перевірки з керівництвом клієнта. Деякі деталі планування (чи треба використовувати роботу внутрішніх аудиторів та ін.) необхідно обговорювати і узгоджувати заздалегідь (наперед).

При складанні програми вивчаються напрями бізнесу замовника, історія його діяльності, нинішні умови, майбутня перспектива, територіальне розміщення, вид продукції, ринки її збуту, перспективи розвитку виробництва в майбутньому, зміни у структурі виробництва і управління, останні зміни у функціонуванні бухгалтерського обліку, ефективність аудиту, сутність облікової політики і сфера облікового ризику, організація аудиту на підприємстві, труднощі в його проведенні.

Аудитор встановлює рівень довіри до даних внутрішнього аудиту, викладає у плані та програмі характер, терміни і глибину процедур.

Програма проведення аудиту податку на додану вартість підприємства ТОВ «ЗЗКМ» наведена у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Програма проведення аудиту податку на додану вартість ТОВ «ЗЗКМ»

№	Найменування процедур	Індекс робочого документу	Виконавці	Термін перевірки
1	2	3	4	5
1	Перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань із податку на додану вартість	ПДВ-1	Штепа В.В.	02.04.20-03.04.20
2	Перевірка правильності визначення бази оподаткування	ПДВ -2	Штепа В.В.	04.04.20-05.04.20
3	Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за окремими видами діяльності та окремих платників	ПДВ -3	Штепа В.В.	06.04.20-07.04.20
4	Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за операціями із продажу основних фондів і нематеріальних активів	ПДВ -4	Штепа В.В.	08.04.20-09.04.20
5	Перевірка правильності коригування податкових зобов'язань із податку на додану вартість	ПДВ -5	Штепа В.В.	10.04.20-11.04.20
6	Перевірка правильності визначення дати виникнення податкових зобов'язань	ПДВ -6	Штепа В.В.	12.04.20-13.04.20

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5
7	Перевірка правильності застосування пільг із податку на додану вартість	ПДВ-7	Штепа В.В.	14.04.20-15.04.20
8	Перевірка правильності застосування ставок оподаткування	ПДВ-8	Штепа В.В.	16.04.20-17.04.20
9	Перевірка правильності визначення суми податкового кредиту з ПДВ	ПДВ-9	Штепа В.В.	18.04.20-19.04.20
10	Перевірка наявності і правильності оформлення податкових накладних	ПДВ-10	Штепа В.В.	20.04.20-21.04.20
11	Перевірка факту включення до витрат вартості товарів, податок на додану вартість за якими віднесено до податкового кредиту	ПДВ-11	Штепа В.В.	22.04.20-23.04.20
12	Перевірка правильності включення до податкового кредиту сум ПДВ за придбаними основними фондами та нематеріальними активами	ПДВ-12	Штепа В.В.	24.04.20- 25.04.20
13	Перевірка правильності коригування податкового кредиту	ПДВ-13	Штепа В.В.	26.04.20- 27.04.20

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5
14	Перевірка правильності визначення дати виникнення права на податковий кредит	ПДВ-14	Штепа В.В.	28.04.20
15	Перевірка розрахунків з податку на додану вартість	ПДВ-15	Штепа В.В.	29.04.20-
16	Перевірка своєчасності розрахунків з бюджетом	ПДВ-16	Штепа В.В.	30.04.20

Аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийнятих рішень по результатах проведеної перевірки і які в свою чергу будуть покладені в основу звіту.

Робоча документація є записами, за допомогою яких аудитор фіксує проведення процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення перевірки. У робочу документацію включається інформація, яка на думку аудитора є важливою для того, щоб правильно виконати перевірку і яка повинна підтвердити висновки в звіті та надати пропозиції. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері, або зафіксована на електронних носіях інформації або на кіно чи відео плівку.

Перевірка правильності розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ та застосування відповідних нормативів відображено у Робочому документі аудитора ПДВ-1. Робочі документи аудитора показано у таблицях 3.3 – 3.6.

Таблиця 3.3 – Перевірка правильності розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ та застосування відповідних нормативів

Місяць	Дані підприємства, тис. грн.	Дані перевірки, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.
січень 2019 року	300	420	+120
Разом	300	420	+120

Перевіркою правильності розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ та застосування відповідних нормативів за січень 2019 року встановлено, що по даним підприємства нараховано 300 тис. грн., а по даним аудиту сума нарахувань склала 420 тис. грн., причиною є застосування помилкових норм.

Перевірка правильності розрахунку податкового кредиту з ПДВ та застосування відповідних нормативів у Робочому документі аудитора ПДВ-9.

Таблиця 3.4 – Перевірка правильності розрахунку податкового кредиту з ПДВ та застосування відповідних нормативів

Місяць	Дані підприємства, тис. грн.	Дані перевірки, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.
квітень 2019 року	-	400	+400
травень 2019 року	800	400	-400
Разом	800	800	-

Проведено перевірку правильності розрахунку податкового кредиту з ПДВ та застосування відповідних нормативів за квітень 2019 року. В результаті якої встановлено, що по даним підприємства згідно розрахунку нараховано 400 тис. грн., але розрахунок був несвоєчасно подано до податкової інспекції.

Перевірка повноти та своєчасності розрахунків із бюджетом зі ПДВ відображено у Робочому документі аудитора ПДВ-15.

Таблиця 3.5 – Перевірка повноти та своєчасності розрахунків із бюджетом зі ПДВ

Місяць	Дані підприємства, тис. грн.	Дані перевірки, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.
червень 2019 року			
Нараховано	100	400	-300
Перераховано	100	100	-
Разом	200	500	-300

Перевіркою повноти та своєчасності розрахунків із бюджетом зі ПДВ за червень 2019 року встановлено, що по даним підприємства нараховано 100 тис. грн. та перераховано 100 тис. грн., а по даним аудиту сума нарахувань склала 400 тис. грн., а перераховано 100 тис. грн., через арифметичну помилку.

Перевірка кореспонденції рахунків зі ПДВ відображено у Робочому документі аудитора ПДВ-6,14.

Таблиця 3.6 – Перевірка кореспонденції рахунків з ПДВ

Дата, та зміст операції	По даним підприємства			По даним перевірки			Відхилення та виправлення		
	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Надійшли матеріали від постачальників ПДВ	201	631	60	201	631	50	201	631	-10
				641	631	10	641	631	10
Відвантажена готова продукція покупцям Податкове зобов'язання з ПДВ	361	701	120	361	701	120	701	641	20
				701	641	20			

В процесі проведення перевірки кореспонденції рахунків з ПДВ та знайдені помилки у кореспонденції рахунків з ПДВ, оскільки виявлені випадки несвоєчасного відображення податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ через арифметичні помилки.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація, допомагає краще здійснювати перевірку та контроль над процесом її проведення, в ній реєструються результати експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

В процесі здійснення перевірки аудитор може готувати і передавати в усному чи письмовому виді проміжну інформацію.

Дані, що містяться в письмовому звіті аудитора, необхідні керівництву економічного суб'єкта, що перевіряється, для того, щоб мати представлення

про недоліки в облікових записах, бухгалтерських регістрах і системі внутрішнього аудиту, що можуть привести до істотних помилок у бухгалтерській звітності.

Крім того, у письмовому звіті міститися конструктивні пропозиції по удосконалюванню системи бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту економічного суб'єкта.

Письмовий звіт аудитора готується в ході перевірки і надається керівнику і власнику економічного суб'єкта, що підлягає аудиту, на завершальній стадії перевірки.

Письмовий звіт є конфіденційним документом, тому він може бути переданий наступним особам:

- особі, що підписала договір на надання послуг;
- особі, прямо зазначеному як одержання письмового звіту аудитора в договорі на надання послуг;
- будь-якій іншій особі у випадку письмового вказівка на те в адрес організації особи, що підписали договір на надання послуг.

Звіт про перевірку податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»

Вступ. Проведена перевірка податку на додану вартість ТОВ «ЗЗКМ» за 2019 рік.

Особи, що відповідають за фінансово-господарську діяльність: директор підприємства – Мухін А.М, головний бухгалтер – Коваленко О.В.

Масштаб перевірки. Ми провели нашу перевірку відповідно до вимог Законів України. Ці нормативи вимагають, щоб планування і проведення перевірки було спрямовано на одержання розумних підтверджень, що стосуються відсутності у податковому обліку і звітності істотних помилок, щодо відображення розрахунків з ПДВ. У ході проведення аудиту ми використовували принципи зустрічної перевірки і брали до уваги тільки істотні помилки. Нами зібрано, досить матеріалу для звіту.

Помилки, виявлені в ході перевірки, відображені в окремих звітах по кожному структурному підрозділі ТОВ «ЗЗКМ».

Документи, подані на перевірку:

- первинні документи за 2019 рік (платіжні доручення, прибуткові касові ордера, договори, накладні, податкові накладні, рахунки, бухгалтерські довідки...)

- журнал № 3;

- Головна книга за 2019 рік;

- зворотні відомості;

- декларація з податку на додану вартість.

Питання, винесені до перевірки:

- Перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань із податку на додану вартість;

- Перевірка правильності визначення бази оподаткування;

- Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за окремими видами діяльності та окремих платників;

- Перевірка правильності визначення податкових зобов'язань за операціями із продажу основних фондів і нематеріальних активів;

- Перевірка правильності коригування податкових зобов'язань із податку на додану вартість;

- Перевірка правильності визначення дати виникнення податкових зобов'язань;

- Перевірка правильності застосування пільг із податку на додану вартість;

- Перевірка правильності застосування ставок оподаткування;

- Перевірка правильності визначення суми податкового кредиту з ПДВ;

- Перевірка наявності і правильності оформлення податкових накладних;

- Перевірка факту включення до витрат вартості товарів;

- Перевірка правильності включення до податкового кредиту сум ПДВ за придбаними основними фондами та нематеріальними активами;
- Перевірка правильності коригування податкового кредиту;
- Перевірка правильності визначення дати виникнення права на податковий кредит;
- Перевірка розрахунків з податку на додану вартість;
- Перевірка своєчасності розрахунків з бюджетом.

Порушення, виявлені в ході перевірки ТОВ «ЗЗКМ»:

1. Перевіркою правильності розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ та застосування відповідних нормативів за січень 2019 року встановлено, що по даним підприємства нараховано 300 тис. грн., а по даним аудиту сума нарахувань склала 420 тис. грн., причиною є застосування помилкових норм.

2. Проведено перевірку правильності розрахунку податкового кредиту з ПДВ та застосування відповідних нормативів за квітень 2019 року. В результаті якої встановлено, що по даним підприємства згідно розрахунку нараховано 400 тис. грн., але розрахунок був несвоєчасно подано до податкової інспекції.

3. Перевіркою повноти та своєчасності розрахунків із бюджетом зі ПДВ за червень 2019 року встановлено, що по даним підприємства нараховано 100 тис. грн. та перераховано 100 тис. грн., а по даним аудиту сума нарахувань склала 400 тис. грн., а перераховано 100 тис. грн., через арифметичну помилку.

4. В процесі проведення перевірки кореспонденції рахунків з ПДВ та знайдені помилки у кореспонденції рахунків з ПДВ, оскільки виявлені випадки несвоєчасного відображення податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ через арифметичні помилки.

Висновки за результатами перевірки:

1. Облік ПДВ ведеться з деякими порушеннями Податкового кодексу України.

2. Відображення ПДВ у податковому обліку та звітності ведеться з деякими порушеннями із-за невірної відображення у Декларації з податку на додану вартість.

3.2 Шляхи удосконалення оподаткування та обліку податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»

Сучасна система оподаткування податком на додану вартість підприємств передбачає розробку додаткових управлінських документів, які допомагають бухгалтеру розрахувати суму ПДВ до сплати у бюджет або відшкодування з бюджету. Проблеми в бухгалтерському обліку податку на додану вартість виникають через невірне відображення «першої події» перерахованої попередньої оплати постачальникам за отриманні матеріали або отримання авансів від покупців за відвантажену готову продукцію. На підприємствах форми управлінських документів використовуються не тільки для правильного ведення обліку та складання Декларації з ПДВ, а також вони допомагають у ефективному податковому плануванні. На даний час актуальним питанням залишається удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування підприємства.

З метою ефективного податкового планування ПДВ, пропонуємо використовувати робочі таблиці з оподаткування та обліку ПДВ (табл. 3.7 – 3.10).

Таблиця 3.7 – Робоча таблиця з оподаткування та обліку податкового зобов'язання з ПДВ

Податкові зобов'язання	На середину місяця		На кінець місяця		Усього	
	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ
1	2	3	4	5	6	7
Операції на митній території України, що оподатковуються						

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6	7
за основною ставкою						
за ставкою 7 %						
Операції з вивезення товарів за межі митної території України						
Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою						
Коригування податкових зобов'язань						
Усього						

Таблиця 3.8 – Робоча таблиця з оподаткування та обліку податкового кредиту з ПДВ

Податковий кредит	На середину місяця		На кінець місяця		Усього	
	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ
Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України						
Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи						
Погашені податкові векселі						
Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України						
Коригування податкового кредиту						
Усього						

Таблиця 3.9 – Робоча таблиця розрахунків з ПДВ

Розрахунки з ПДВ	На середину місяця	На кінець місяця	Усього
1	2	3	4
Податкові зобов'язання			
Податковий кредит			
Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту			
Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту			

Облік ПДВ ведеться на рахунку 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Облік ПДВ

Період	Податкові зобов'язання		Податковий кредит		Розрахунки з ПДВ
	Кт 641	Дт 643	Дт 641	Кт 644	

Для удосконалення обліку податку на додану вартість пропонуємо наступні субрахунки, а саме:

- до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» субрахунок 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість»;
- до субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» субрахунки 6431 «Підтвержене податкове зобов'язання з ПДВ», 6432 «Непідтвержене податкове зобов'язання з ПДВ», 6433 «Корегуючі податкові зобов'язання»;
- до субрахунку 644 «Податковий кредит» субрахунки 6441 «Підтверджений податковий кредит з ПДВ», 6442 «Непідтверджений податковий кредит з ПДВ», 6442 «Корегуючий податковий кредит».

3.3 Шляхи удосконалення аудиту податку на додану вартість на ТОВ «ЗЗКМ»

Ефективна робота підприємства залежить від якісної організації та проведення контролю, тому необхідно приділити увагу розробці методики проведення внутрішнього аудиту податку на додану вартість.

Метою аудиту податку на додану вартість є встановлення правильності визначення податкового кредиту та податкового зобов'язання, складання та подачі декларації з ПДВ, розрахунок нарахування та сплати ПДВ до бюджету.

Завдання проведення аудиту податку на додану вартість:

- перевірити відповідність ведення обліку законодавству;
- встановити правильність визначення податкового кредиту;
- встановити правильність визначення податкового зобов'язання;
- встановити правильність складання декларації з ПДВ;

- встановити правильність подачі декларації з ПДВ;
- встановити правильність нарахування ПДВ до бюджету;
- встановити правильність сплати ПДВ до бюджету.

Удосконалену анкету аудиту податку на додану вартість подано в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Анкета внутрішнього аудиту податку на додану вартість

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Ви є платником ПДВ?				
2	Чи були у Вас за період, що перевіряється придбання:				
	- матеріалів, сировини, МШП, товарів;				
	- основних засобів, МНМА; - нематеріальних активів.				
3	До якої суми придбання не потрібна податкова накладна:				
	- до 100 грн;				
	- до 200 грн; - до 400 грн.				
4	При відвантаженні товарів, готової продукції на суму ПДВ виписується наступний первинний документ:				
	- накладна;				
	- податкова накладна; - товарно-транспортна накладна.				
5	Яку ставку ПДВ Ви застосовуєте:				
	- 20%;				
	- 7%; - 0%.				
6	На якому рахунку у Вас ведеться облік ПДВ:				
	- 641;				
	- 643; - 644.				
7	Яка періодичність проведення перевірки Вашого підприємства податковими органами:				
	- раз на рік;				
	- двічі на рік; - не проводиться?				
8	За допомогою якої програми ведеться облік ПДВ на Вашому підприємстві:				
	- 1С;				
	- Парус;				

Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4	5	6
	- інше				
9	За допомогою якої програми Ви подаєте декларацію з ПДВ:				
	- Медок;				
	- Електронного кабінету				
10	Які помилки виявили на Вашому підприємстві податкові органи при останній перевірці ПДВ:				
	- Заниження податкових зобов'язань;				
	- Завищення податкового кредиту;				
	- Ухилення от оподаткування.				

Удосконалений загальний план проведення аудиту податку на додану вартість наведено у таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Загальний план проведення аудиту податку на додану вартість

Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Період проведення	Виконавці
1	2	3	4
Підготовчий	Знайомство з бізнесом, визначення аудиторського ризику, тестування внутрішнього аудиту податку на додану вартість		
Основний	Перевірити відповідність ведення ПДВ обліку законодавству		
	Перевірити правильність визначення податкового кредиту		
	Перевірити правильність визначення податкового зобов'язання		
	Перевірити правильність складання декларації з ПДВ		
	Перевірити правильність подачі декларації з ПДВ		
	Перевірити правильність нарахування ПДВ до бюджету		
	Перевірити правильність сплати ПДВ до бюджету		
Завершальний	Складання аудиторського звіту і висновку.		

Удосконалену програму аудиту податку на додану вартість наведено в таблиці 3.13.

До кожного пункту програми аудиту податку на додану вартість розроблені робочі документи аудитора (табл. 3.14 –3.17).

Таблиця 3.13 – Програма аудиту податку на додану вартість

№	Мета аудиту	Завдання аудиту	Перелік аудиторських процедур	Критерії якості	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Впевнитись у відповідності ведення обліку ПДВ законодавству	Перевірити чи відповідає облік ПДВ нормативам, що зазначені у наказі про облікову політику	Перевірити відповідність ведення обліку ПДВ законодавству	А, Б, В, Г, Є	Наказ про облікову політику	Документальний	ПДВ-1			
2	Впевнитись у правильності визначення податкового кредиту	Перевірити правильність заповнення податкової накладної та розрахунку податкового кредиту	Перевірити правильність визначення податкового кредиту	А, Б, В, Г, Д	Податкові накладні	Документальний, арифметичний, формальний, вибірковий	ПДВ-2			
3	Впевнитись у правильності визначення податкового зобов'язання	Перевірити правильність заповнення податкової накладної та розрахунку податкового зобов'язання	Перевірити правильність визначення податкового зобов'язання	А, Б, В, Г, Д	Податкові накладні	Документальний, арифметичний, формальний, вибірковий	ПДВ-3			
4	Впевнитись у правильності складання декларації з ПДВ	Перевірити правильність заповнення декларації з ПДВ	Перевірити правильність складання декларації з ПДВ	А, Б, Г, Д, Е	Декларація з ПДВ	Документальний, формальний, арифметичний	ПДВ-4			

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
5	Впевнитись у правильності подачі декларації з ПДВ	Перевірити відповідність подачу декларації з ПДВ встановленим термінам	Перевірити правильність подачі декларації з ПДВ	А, Б, Г, Д, Е	Декларація з ПДВ	Документальний, формальний, арифметичний	ПДВ-5			
6	Впевнитись у правильності нарахування ПДВ до бюджету	Перевірити правильність розрахунку ПДВ до сплати у бюджет	Перевірити правильність нарахування ПДВ до бюджету	А, Б, В, Г, Д	Декларація з ПДВ	Документальний, арифметичний, вибіркового	ПДВ-6			
7	Впевнитись у правильності сплати ПДВ до бюджету	Перевірити відповідність суми розрахунку сумі сплати ПДВ до бюджету	Перевірити правильність сплати ПДВ до бюджету	А, Б, Г	Виписка банку, платіжне доручення	Документальний, формальний, арифметичний	ПДВ-7			

Критерії якості аудиторської перевірки: наявність - А; правдивість - Б; права та зобов'язання - В; повнота - Г; вимірювання - Д; оцінку вартості - Е; подання і розкриття - Є.

Таблиця 3.14 – Робочий документ аудитора ПДВ-2 – Перевірка правильності визначення податкового кредиту

Податковий кредит	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення	
	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ
Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України						
Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи						
Погашені податкові векселі						
Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України						
Коригування податкового кредиту						
Усього						

Таблиця 3.15 – Робочий документ аудитора ПДВ-3 – Перевірка правильності визначення податкового зобов'язання

Податкові зобов'язання	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення	
	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ	База оподаткування	ПДВ
Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою						
за ставкою 7 %						
Операції з вивезення товарів за межі митної території України						
Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою						
Коригування податкових зобов'язань						
Усього						

Таблиця 3.16 – Робочий документ аудитора ПДВ-6 – Перевірка правильності нарахування ПДВ до бюджету

Розрахунки з ПДВ	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
Податкові зобов'язання			
Податковий кредит			
Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту			
Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту			

Таблиця 3.17 – Робочий документ аудитора ПДВ-7 – Перевірка правильності сплати ПДВ до бюджету

Період	Податкові зобов'язання		Податковий кредит		Розрахунки з ПДВ
	Кт 641	Дт 643	Дт 641	Кт 644	
За даними підприємства					
За даними аудиту					
Відхилення					

Таким чином, у роботі удосконалено оподаткування, облік та аудит податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. Для ефективного податкового планування ПДВ на підприємстві, запропоновані форми робочих таблиць з оподаткування ПДВ, а саме робочі таблиці з: податкового зобов'язання, податкового кредиту, розрахунків з ПДВ, обліку ПДВ. Запропонована методика аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти оподаткування та обліку податку на додану вартість на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку податку на додану вартість, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та поліпшити податкове планування підприємства.

Отже, за результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. За результатами проведення аудиту податку на додану вартість встановлено, що: облік ПДВ ведеться з деякими порушеннями Податкового кодексу України, відображення ПДВ у податковому обліку та звітності ведеться з деякими порушеннями через невірне відображення у Декларації з податку на додану вартість.

2. Для ефективного податкового планування ПДВ на підприємстві, запропоновані форми робочих таблиць з оподаткування ПДВ, а саме робочі таблиці з: податкового зобов'язання, податкового кредиту, розрахунків з ПДВ, обліку ПДВ. Для удосконалення обліку податку на додану вартість запропоновано наступні субрахунки, а саме: до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» субрахунок 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість»; до субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» субрахунки 6431 «Підтверджене податкове зобов'язання з ПДВ», 6432 «Непідтверджене податкове зобов'язання з ПДВ», 6433 «Корегуючі податкові зобов'язання»; до субрахунку 644 «Податковий кредит» субрахунки 6441 «Підтверджений податковий кредит з ПДВ», 6442 «Непідтверджений податковий кредит з ПДВ», 6442 «Корегуючий податковий кредит».

3. Запропонована методика аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування, яка від існуючих включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудиторю охопити всі аспекти оподаткування та обліку податку на додану вартість на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку податку на додану вартість, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та поліпшити податкове планування підприємства.

ВИСНОВКИ

У дослідженні вирішено актуальну науково-прикладну проблему, що полягає в удосконаленні обліку та аудиту податку на додану вартість. Одержані результати дають змогу зробити такі висновки:

1. Одним з основних податків у системі оподаткування України є податок на додану вартість. Податком на додану вартість є непрямий податок, який входить до ціни товарів, робіт, послуг. Основним нормативним документом, в якому відображені концептуальні основи оподаткування ПДВ є Податковий кодекс України.

Первинним документом для обліку ПДВ є податкова накладна. Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Облік розрахунків з бюджетом за ПДВ ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» рахунку 64 «Розрахунки із податків та платежів», а також на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за видами податків. ПДВ до оплати розраховується шляхом вирахування з податкового зобов'язання податкового кредиту по ПДВ. Податковою звітністю є Податкова декларація з податку на додану вартість.

Метою аудиту податкової звітності є аудит достовірності, об'єктивності та відповідності чинному законодавству показників звітності по нарахуванню та сплаті ПДВ. Задачею аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є ретельна аудит правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком.

2. Методологічне регулювання ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ» здійснюється на підставі: Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; Плану рахунків бухгалтерського

обліку і інструкція з його застосування; Наказу про облікову політику підприємства ТОВ «ЗЗКМ».

Для правильного визначення, а також документального підтвердження операцій по ПДВ на ТОВ «ЗЗКМ», використовується рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» зі субрахунками: 641 «Розрахунки за податками»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит».

3. На кінець 2017 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,152. Це означало, що тільки 15,2% (з необхідних 20%) короткострокових зобов'язань підприємства може бути негайно погашено за рахунок грошових коштів і короткострокових фінансових вкладень. Однак з кінця 2 півріччя 2018 року цей показник досяг нормативного значення і протягом останніх періодів збільшувався, що свідчить про позитивну тенденцію.

Коефіцієнт поточної ліквідності також на кінець 2017 року був нижче за норму (0,399), але на протязі наступних періодів збільшувався і вже з 2 півріччя 2018 року досяг нормативного значення, що свідчить про достатність обігових коштів для покриття боргів протягом відповідного періоду.

Коефіцієнт швидкої ліквідності протягом періоду був менше за нормативне значення, але постійно зростав з 0,178 до 0,997 (в основному за рахунок зменшення запасів і поточних пасивів), а це свідчить про збільшення одиниць найбільш ліквідних активів, які приходяться на одиницю термінових боргів.

Показник співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості протягом періодів був значно менше за нормативне значення, хоча була тенденція до збільшення цього показника, так з 0,009 на кінець 2017 року він збільшився на 0,242 і наприкінці 2019 року склав 0,252, тобто за рахунок дебіторської заборгованості, у випадку її виплати, ТОВ «ЗЗКМ» зможе погасити лише 25,2% кредиторської заборгованості.

Отже, будь-яке управлінське рішення ТОВ «ЗЗКМ» повинне ґрунтуватися на оцінці фінансового стану, аналізі ризику фінансових вкладень, а також діагностиці його фінансового потенціалу. Фінансовий аналіз використовується для одержання достатнього числа найбільш інформативних параметрів, що дають об'єктивну і точну картину фінансового стану, його фінансового результату, змін у структурі активів і пасивів і т.д., щоб вчасно виявляти й усувати недоліки у фінансовій діяльності і знаходити резерви поліпшення його фінансового стану та платоспроможності.

За результатами проведення аудиту податку на додану вартість встановлено, що: облік ПДВ ведеться з деякими порушеннями Податкового кодексу України, відображення ПДВ у податковому обліку та звітності ведеться з деякими порушеннями через невірне відображення у Декларації з податку на додану вартість.

4. Для ефективного податкового планування ПДВ на підприємстві, запропоновані форми робочих таблиць з оподаткування ПДВ, а саме робочі таблиці з: податкового зобов'язання, податкового кредиту, розрахунків з ПДВ, обліку ПДВ. Для удосконалення обліку податку на додану вартість запропоновано наступні субрахунки, а саме: до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» субрахунок 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість»; до субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» субрахунки 6431 «Підтверджене податкове зобов'язання з ПДВ», 6432 «Непідтверджене податкове зобов'язання з ПДВ», 6433 «Корегуючі податкові зобов'язання»; до субрахунку 644 «Податковий кредит» субрахунки 6441 «Підтверджений податковий кредит з ПДВ», 6442 «Непідтверджений податковий кредит з ПДВ», 6442 «Корегуючий податковий кредит».

5. Запропонована методика аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування, яка від існуючих включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти оподаткування та обліку податку на додану вартість на

підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку податку на додану вартість, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та поліпшити податкове планування підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>. (дата звернення 25.10.2020).
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 25.10.2020).
3. Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ. Наказ міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. №141. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97> (дата звернення 25.10.2020).
4. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997р. № 141. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>. (дата звернення 25.10.2020).
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 12.12.2017 № 1019. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (дата звернення 25.10.2020).
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.
7. МСФО (IFRS) 15 «Виручка по договорах покупцями». Серія «Первый опыт применения» (редакция 2016 г.) URL: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014 (дата звернення 25.10.2020).
8. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. Офіційний вісник України. 2001. № 21. Ст. 920.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-УІ URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>. (дата звернення 25.10.2020).

10. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361. *Офіційний вісник України*. 2010. № 13. Ст. 868.

11. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 липня 2018 р. № 547 «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF> (дата звернення 25.10.2020).

12. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість 28.01.2016 № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>. (дата звернення 25.10.2020).

13. Андренко О. А. Конспект лекцій з дисципліни « Організація і методика аудиту»; Харк. нац. акад. міськ. госп. Харків: ХНАМГ, 2012. 35 с.

14. Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Єфименко Т.І. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: монографія. Київ: Наук.-дослід. фін. ін-т при Мінфіні України, 2004. 341 с.

15. Андропова Ю. Сутність та основні положення податкової системи Європейського Союзу (ЄС). *Консультант*. 2005. № 38. С. 2—4.

16. Артюх О.В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. *Збірник наукових праць «Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету»*. Серія: «Економіка і менеджмент». Випуск № 12, 2015 - 275 с.-С. 235-238.

17. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 392 с.

18. Баліцька В.В., Короткевич О.В. Особливості формування та руху ПДВ у державному бюджеті та господарському обороті підприємств. *Економіка і прогнозування*. 2007. № 2. С. 57-73.
19. Баранова А.О., Наумова Т.А., Кашперська А.І. Аудит: навчальний посібник. Харків : ХДУХТ, 2017. 246 с.
20. Безверхий К. Особливості обліку та звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих інновацій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 1. С. 26—33.
21. Бондар М.І. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навчальний посібник; 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Акад. фін. управління, 2014. 585 с.
22. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
23. Будько О.В. Особливості нарахування і сплати ПДВ в бухгалтерському обліку згідно ПКУ. Ефективна економіка URL: <http://www.economy.nauka.com.ua>. (дата звернення 25.10.2020).
24. Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. Л. Бухгалтерський облік : навч. посібн. для студ. Житомир : ЖІТІ, 2000. 672 с.
25. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-е вид. перероб. та доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672с.
26. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник. Житомир: ПП «Рута», 2001. 416 с.
27. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 5-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2007. 726 с.
28. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.

29. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2013. 618 с.
30. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / за ред. проф. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
31. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
32. Власова О.Є. Конспект лекцій з курсу «Податковий облік». Харків : ХНАМГ, 2010. 218 с.
33. Волкова І. А. Фінансовий облік - 2: навч. посіб для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.
34. Глущенко В.В., Рижинко І.Є. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 1. С. 46-53.
35. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. 3-тє вид. перероб. і доп. Київ: Знання, 2007. 443с.
36. Давидов Г.М. Аудит : навч. посіб. Київ : «Знання», 2009. 363 с.
37. Данилов О.Д. Податок на додану вартість як стимул інноваційної діяльності підприємства. *Вісник податкової служби України*. 2007. № 30. С. 61-63.
38. Данілов О.Д. Податок на додану вартість [навч. посібник]. К.: Основи, 2005. 254 с.
39. Даньків І.Я. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки : монографія. Ужгород : УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.
40. Дзюба О., Волинець Ю. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 10. Ч. 2. С. 219-222.

41. Дмитренко Е. Удосконалення механізму адміністрування та відшкодування ПДВ як один із чинників забезпечення фінансової безпеки України. *Вісник прокуратури*. 2007. № 8. С. 109-113.
42. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Київ, 2001. 402 с.
43. Дядюра И. Бухгалтерские проводки НДС до 01.02.2015 и после URL: buhgalter911.com/Show-Article.aspx?a=164897. (дата звернення 25.10.2020).
44. Елущенко В.В., Риженко І.Є. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні. *Фінанси України*. 2010. №Е-С. 46-53.
45. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.
46. Жук В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу. *Фінанси України*. 2011. № 7. С. 33—42.
47. Золотухін О., Лисиця Т., Мальшакова С., Плотник Н.. ПДВ: нормативні документи з роз'ясненнями та коментарями: метод. посібник. Донецьк: «Баланс-Клуб», 2009. 256 с.
48. Карпова В. ПДВ-рахунки в бухгалтерському обліку. *Бухгалтерський тиждень*. 2015. № 6. С. 47 — 48.
49. Корнус В.Г. Касовий метод визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість як механізм поповнення обігових коштів підприємства. *Фінансова система України*. 2009. Вип. 12. С. 46-54.
50. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент. Тернопіль : Карт-бланш, 2004.
51. Кузьмінський Ю. Податок на додану вартість в Україні та деяких країнах СНД. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 6. С. 43-50.
52. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. пос. 3-тє видання. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2008. 608 с.

53. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Київ, 2014. 21 с.
54. Макаренко А.П., Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя, 2018. 602 с.
55. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту : навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 190 с.
56. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування обліку і аудиту. Запоріжжя : ЗНУ, 2020, 400 с.
57. Макаренко А.П., Панченко О.М., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 1: навчальний посібник. Запоріжжя, ЗДІА, 2017. 400 с.
58. Макаренко А.П., Панченко О.М., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і методика документування в обліку і аудиті для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання. Запоріжжя : ЗДІА, 2011. Частина 1. 196 с.
59. Макаренко А.П., Панченко О.М., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і практика документування в обліку і аудиті для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання. Запоріжжя : ЗДІА, Частина 2. 2011. 128 с.
60. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: монографія; Міжгалуз. акад. упр. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 375 с.
61. Мельник В.М. Податок на додану вартість у податковій системі України. *Фінанси України*. 2006. № 9. С.82-86.
62. Новицький А.М., Лисенко В.В., Швабій К.І. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія. Ірпінь : НУ ДПС України, 2013. 556 с.

63. Огійчук М.Ф., Горковенко І.В., Сколотій І.В. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість. *Проблеми економіки*. 2014. № 4. С. 376—381.

64. Островецька Р.Е. Конспект лекцій з курсу «Організація обліку»; Нац. унів. держ. под. сл. України: ІРПІНЬ, 2013. URL: <https://studfile.net/preview/5012887/page:32/#53> (дата звернення 01.11.2020).

65. Петрик О. А., Савченко В. Я., Свідерський Д. Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб. за заг. ред. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2008. 472 с.

66. Петрик О.А. Планування та етапи аудиту оподаткування. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. № 9(3). С. 51-59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%283%29_8. (дата звернення 25.10.2020).

67. 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. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10. (дата звернення 25.10.2020).

68. Помульєва В.М., Подзолова К.О. Вектори удосконалення обліку ПДВ в системі електронного адміністрування. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 2. С. 262—270.

69. Проскура К.П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5(III). С. 43—48.

70. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 626 с.

71. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посібник для вузів. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 413 с.

72. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2002. 322 с.

73. Садовська І.Б. Фінансовий облік: навч. посіб. Луцьк: Навчально-видавничо відділ ЛНТУ, 2011. 511 с.

74. Свидерський Д. Організація аудиту звітності про податок на додану вартість. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 39-47.

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

76. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія. *Ефективна економіка*. 2011. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення 25.10.2020).

77. 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. URL: <http://nbuv.gov.ua>. (дата звернення 25.10.2020).

78. Сопко В.В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. *Бухгалтерський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів*. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.

79. Сук Л.К., Сук П.Л. *Фінансовий облік: навч. посіб.* Київ: Знання, 2010. 631 с.

80. Тимченко О.М., Пислиця А.В. *Облік і контроль у системі адміністрування ПДВ: взаємозв'язок, напрями вдосконалення*. *Фінанси України*. 2007. № 8. С. 91 — 99.

81. Ткаченко А.М. *Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах : монографія*. Запоріжжя, 2002. 504 с.

82. Ткаченко Н. М. *Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку*. Київ: А.С.К., 2001. 348 с.

83. Тулуш Л.Д., Прокопчук О.Т. *Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва: монографія*. Київ: ННЦ ІАЕ, 2011. 278 с.

84. Тулуш Л.Д., Проніна В.І., Сеперович Н.В. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: стан та перспективи розвитку: посібник; Ін-т розв. аграр. ринків. Київ: Укр. технології, 2009. 295 с.

85. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. 4-те вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2014. 231 с.

86. Ходикіна А.А., Бурковська А.В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. 2015. Вип. 8. С. 1 196—1 198.

87. Ходикіна А.А., Бурковська А.В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1196-1199.

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

89. Шот А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки*. Бухгалтерський облік, аналіз, статистика та математичні методи й інформаційні технології в економіці. 2018. № 2 (14). С. 151-158.

90. Штепа В.В., Меліхова Т.О. Методологічні аспекти обліку та аудиту ПДВ для підвищення ефективності управлінського контролю в умовах цифровізації. *Міжнародній науково-практичній конференції «Формування концепції цифровізації як чинник розвитку креативності особистості та її вплив на розвиток людського й соціального капіталу» (26-27 листопада 2020року)*.

91. Штепа В.В., Меліхова Т.О. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. № 22. (подано до друку).