

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і внутрішній контроль податку на додану вартість»
(за матеріалами ТОВ «Новомосковський посуд», м. Новомосковськ)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Грицюк Валерія Олегівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Ночовна Юлія Олександрівна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	6
1.1. Суть і значення податку на додану вартість.....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання та порядок нарахування податку на додану вартість	18
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи у ТОВ «Новомосковський посуд»	28
Висновки за розділом 1.....	38
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	41
2.1. Організація обліку розрахунків з податку на додану вартість	41
2.2. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з податку на додану вартість	51
2.3. Методика складання та порядок подання декларації з податку на додану вартість	58
Висновки за розділом 2.....	62
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	64
3.1. Організація внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість.....	64
3.2. Методика внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість.....	75
3.3. Виявлення та порядок виправлень порушень за результатами внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість	80
Висновки за розділом 3.....	87
ВИСНОВКИ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	96
ДОДАТКИ.....	107

ВСТУП

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

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

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

вимог сучасності, особливої уваги вимагають подальші дослідження окресленої проблематики.

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

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

Для досягнення поставленої мети у роботі вирішувалися такі завдання:

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

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

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних засад

організації та методики бухгалтерського обліку, а також здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ в умовах трансформації податкового законодавства та державної податкової політики.

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

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

Інформаційною базою дослідження є праці зарубіжних і вітчизняних вчених, матеріали виступів на семінарах і конференціях з проблем розрахунків за ПДВ, вітчизняні та зарубіжні нормативно-правові документи, офіційні статистичні матеріали, Інтернет-ресурси, дані поточного бухгалтерського обліку, а також статистична й фінансова звітність ТОВ «Новомосковський посуд» за 2016-2018 роки.

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

РОЗДІЛ 1

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

1.1. Суть і значення податку на додану вартість

Податок на додану вартість (далі ПДВ) є одним з основних джерел доходу державного бюджету. Він набув широкого використання як в Україні, так і в багатьох зарубіжних країнах. Обчислення доданої вартості має вагомий вплив на розрахунок загальної суми податків, які будуть сплачені суб'єктом господарювання. Однак на сучасному етапі розвитку ринкових відносин в державі, відбувається викривлення економічної сутності ПДВ через невідповідність її чинному законодавству. Відбувається акцентування даного податку лише на його фіскальній стороні, всі інші функції ПДВ (регулююча, контрольна, розподільча, стимулююча тощо) стають менш вагомими, що призводить до зменшення ефективності вирішення проблем, заради яких даний податок і вводився.

Ідея введення податку на обіг, який є попередником ПДВ, належить німецькому підприємцю фон Саймонсу, який у 1920-х рр. у своїх працях теоретично обґрунтовував доцільність і необхідність введення такого податку. Ідея ж введення та застосування ПДВ належить співробітнику податкового департаменту Франції Морісу Лоре. Він описав механізм справляння даного податку і його переваги перед діючим, на той час, податком з обігу. Першою країною, яка впровадила в дію ПДВ став Кот-Д'Івуар, серед європейських першою запровадила дане нововведення Франція – з 1 січня 1968 р. З часом ПДВ став одним із основних наповнювачів бюджетів країн, де був запроваджений. У Франції на його долю припадає 45% всіх податкових надходжень, у Великобританії та Німеччині – 50%. В Україні його частка також є значною – 40–45%.

При розрахунку розміру податку не визначається додана вартість для цілей оподаткування, у зв'язку з чим виникають методологічні труднощі в розумінні та справлянні цього податку, а також у формуванні необхідної для управління інформації в системі бухгалтерського обліку.

На основі аналізу вітчизняних та зарубіжних підходів до розуміння поняття “додана вартість” можна відокремити низку її складових та показати місце додаткової вартості у складі доданої вартості (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Місце доданої вартості в структурі вартості товарів (робіт, послуг)

Відповідно до рис. 1.1, сировина, матеріали, напівфабрикати та інші виробничі запаси (в бухгалтерському обліку це рахунки 20 “Виробничі

запаси”, 22 “МШП”, 25 “Напівфабрикати” та інші) не створюють доданої вартості, оскільки вони закупляються у іншого підприємства. Якщо підприємство у процесі виробництва використовує виробничі запаси, створені власноруч (або ж за рахунок природних сил), то такі запаси будуть створювати додану вартість. Щодо безоплатно отриманих виробничих запасів, то вони не створюють додану вартість.

Натомість заробітна плата (і відрахування на соціальні заходи) та амортизація – це те, що збільшує собівартість продукції внаслідок певної доробки, певних дій над предметом праці та засобами праці.

Слід зауважити, що більшість витрат, які обліковуються на рахунках класу 9 “Витрати діяльності” або 8 “Витрати за елементами” не є складовими доданої вартості, оскільки розглядаються з іншої точки зору: як витрати на заробітну плату (адміністративного персоналу або персоналу відділу збуту тощо), витрати раніше придбаних у інших підприємств ресурсів (товарів, робіт, послуг), амортизація або податки. Проте складовою доданої вартості завжди будуть витрати, пов’язані зі сплатою відсотків постачальникам капіталу (рахунок 95 “Фінансові витрати”) та податок на прибуток (рахунок 98 “Податок на прибуток”).

На мікрорівні в системі бухгалтерського обліку додана вартість може бути визначена двома способами. Халлер А. (Axel Haller) та Е. Столові (Hervé Stolowy) вважають, що обчислення доданої вартості двома способами є характерною рисою для концепції доданої вартості та погоджуються з думкою інших вчених щодо дихотомії доданої вартості [105, р. 26].

Перший метод обчислення доданої вартості (у західній літературі називають субтрактивним методом) полягає в обчисленні доданої вартості як різниці між вихідною та вхідною вартостями, що на мікрорівні через рахунки бухгалтерського обліку має свій вираз (рис. 1.2).

Таким чином, додана вартість – це узагальнюючий показник ефективності, який показує величину вартості, яку додає суб’єкт господарювання до придбаних раніше запасів та інших ресурсів виробництва.

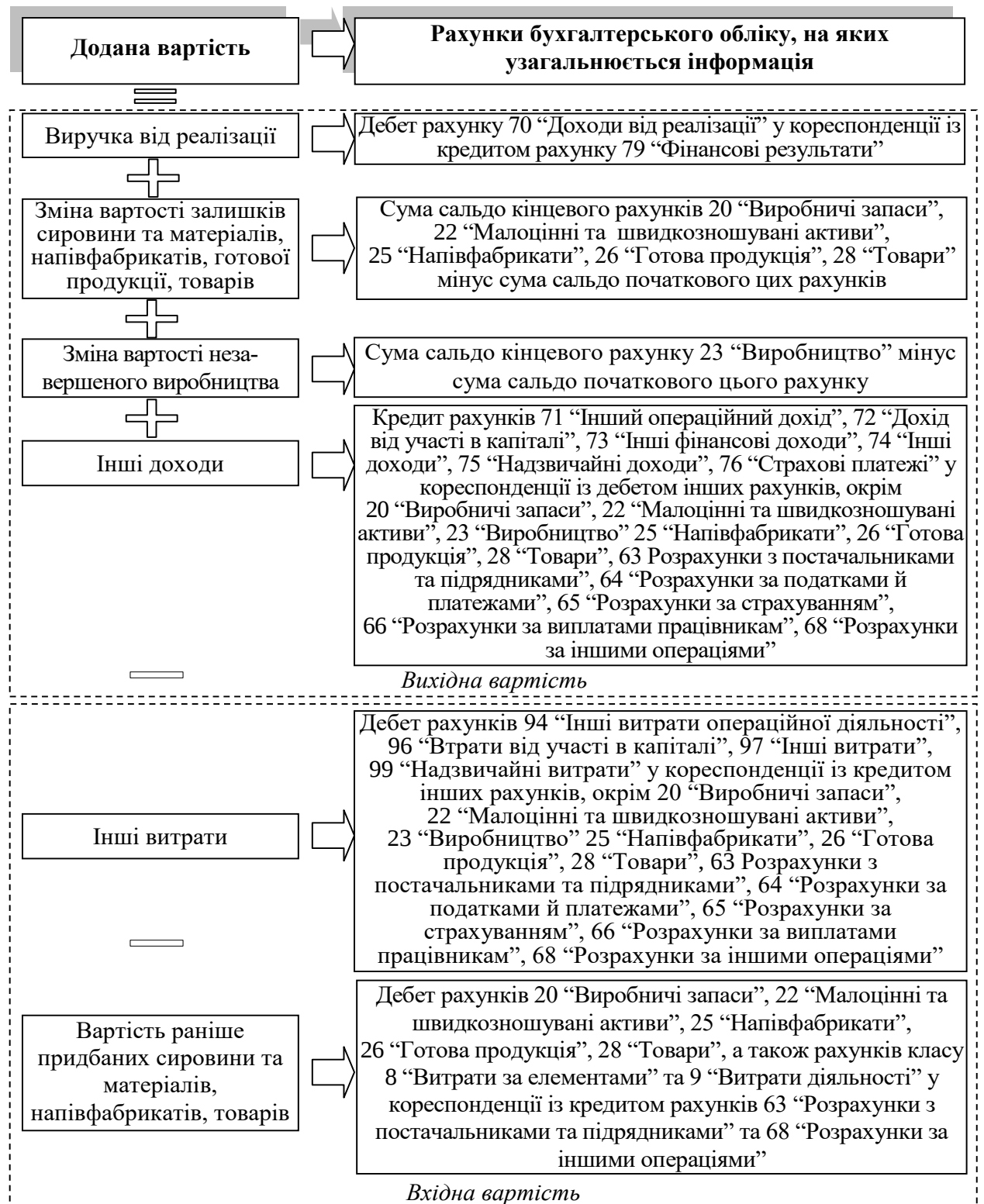


Рис. 1.2. Облікове забезпечення субтрактивного методу обчислення доданої вартості підприємств [99]

З іншого боку, вся створена вартість відповідним чином розподіляється, тому додана вартість може бути обчислена й за іншим методом (адитивним),

відповідно до якого підсумовуються частка внеску кожної складової доданої вартості (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Облікове забезпечення адитивних методів обчислення ПДВ

[99]

Два способи визначення величини доданої вартості відображають концепцію доданої вартості, яка зводиться до прямого економічного та соціального, а також непрямого податкового аспекту (рис. 1.4).

Економічний аспект концепції доданої вартості відображає субтрактивний метод її обчислення, оскільки його застосування дозволяє прослідкувати процес формування доданої вартості із доходів та витрат

підприємства. Інструментом реалізації економічного аспекту концепції доданої вартості є бухгалтерський облік, який надає інформацію про доходи, витрати та вартість активів підприємства, яка необхідна для оцінки ефективності управління доходами та витратами.



Рис. 1.4. Зв'язок бухгалтерського обліку з концепцією доданої вартості: податковий аспект [99]

Натомість соціальний аспект концепції доданої вартості відображає адитивний метод. Система бухгалтерського обліку надає інформацію про створену додану вартість в розрізі внесків економічних агентів, що дозволяє визначити їх частку у структурі доданої вартості, а отже, справедливо розподіляти економічні блага між такими агентами.

В традиційному бухгалтерському обліку додана вартість не є об'єктом спостереження, проте показник доданої вартості з розвитком підходів до його розуміння, набуває дедалі більшого значення для потреб управління, що прослідковується у еволюції ролі доданої вартості (рис. 1.5).

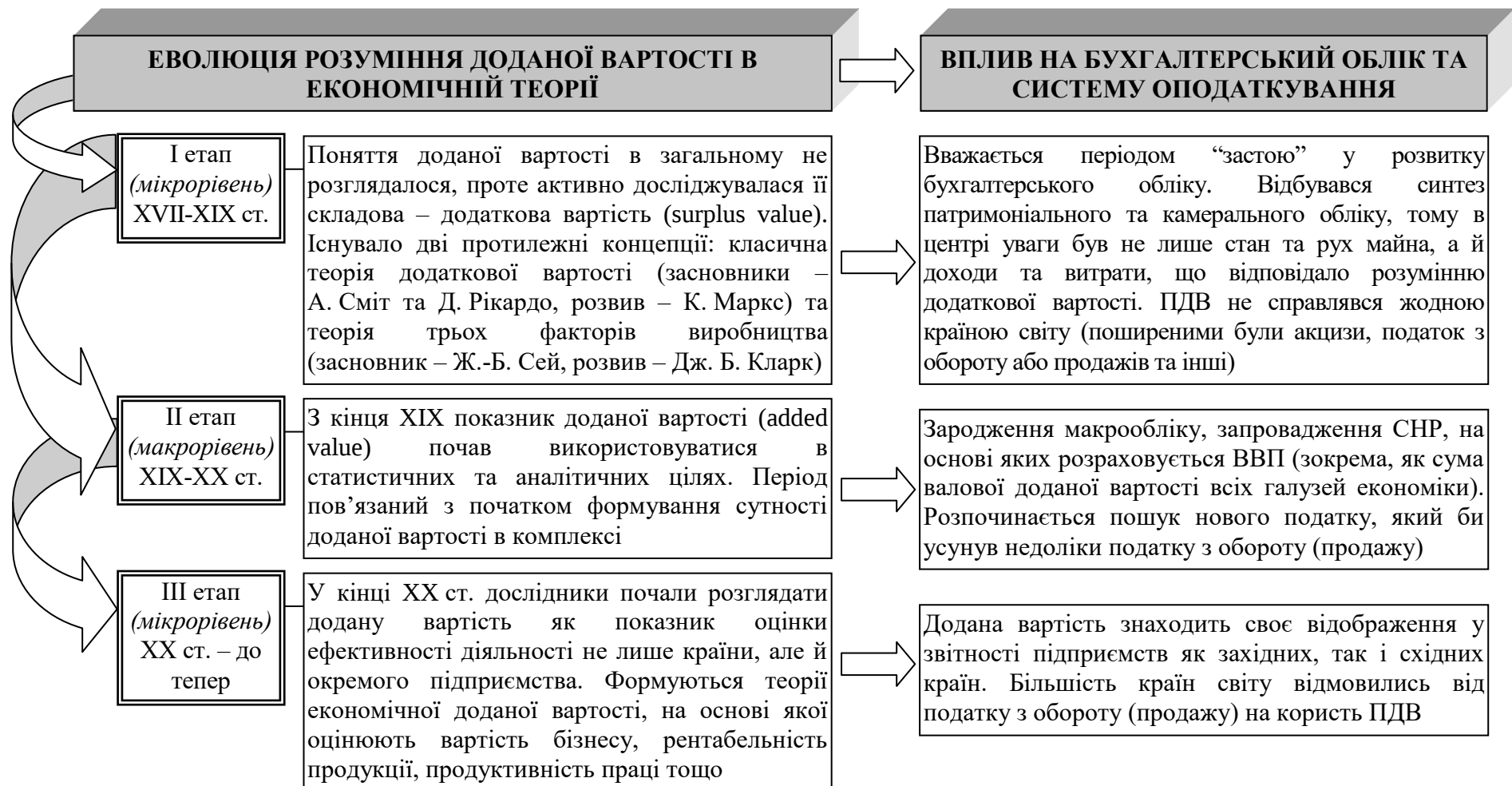


Рис. 1.5. Вплив еволюції розуміння доданої вартості на бухгалтерський облік та систему оподаткування

Терміном “додана вартість” економісти та науковці почали оперувати лише в кінці XX ст., проте її основи заклали класики економічної теорії, які вивчали одну з складових доданої вартості – додаткову вартість з точки зору трудової теорії вартості, розвинутої К. Марксом, а також Ж.-Б. Сей у межах теорії трьох факторів виробництва, відповідно до якої капітал, праця і земля приймають однакову роль у процесі створення додаткової вартості: “праця” породжує заробітну плату як дохід робітників, “капітал” породжує прибуток як дохід капіталістів, а “земля” – ренту як дохід землевласників [104, с. 103].

Цей факт вплинув на розвиток бухгалтерського обліку та систему оподаткування. Період характеризується синтезом патримоніального та камерального обліку, тому в центрі уваги був не лише стан та рух майна, а й доходи та витрати, що відповідало розумінню додаткової вартості як основного джерела збагачення власника (капіталіста) та мети діяльності його бізнесу. Бухгалтерський облік більшою мірою був орієнтований на власника та визначення розміру прибутку (додаткової вартості).

Оскільки в XVII-XIX ст. в центрі уваги економічної теорії та бухгалтерського обліку були доходи, витрати та прибуток (додаткова вартість), то й система оподаткування будувалася аналогічним чином: поширення набули прибуткові податки, податки з обороту (продажу), акцизи. ПДВ ще не справлявся жодною країною світу.

За допомогою бухгалтерського обліку для цілей оподаткування здійснюється узагальнення інформації про додану вартість за субтрактивним методом, що необхідна для визначення бази оподаткування, а також про операції, що формують об’єкт оподаткування ПДВ (додаток А).

Завдяки первинному спостереженню (а саме документуванню) та вартісній оцінці операцій з постачання товарів, робіт та послуг (в тому числі їх імпорту та експорту) в системі бухгалтерського обліку відображається інформація про об’єкт оподаткування ПДВ, що формує вхідну та вихідну вартість відповідно до субтрактивного методу обчислення доданої вартості. Шляхом групування та систематизації на рахунках бухгалтерського обліку з

застосуванням подвійного запису в системі бухгалтерського обліку формується інформація про базу оподаткування ПДВ, до якої застосовується законодавчо закріплений розмір ставки оподаткування ПДВ, внаслідок чого завдяки методу підсумкового узагальнення визначається розмір ПДВ.

Таким чином бухгалтерський облік для цілей оподаткування забезпечує узагальнення інформації про додану вартість з використанням субтрактивного методу як основи визначення бази оподаткування та операцій, що формують об'єкт оподаткування ПДВ, у зв'язку з чим усувається необхідність ідентифікації доданої вартості як об'єкта бухгалтерського спостереження. Натомість необхідним є бухгалтерське відображення операцій, що формують вхідну та вихідну вартість, різниця між якими відображає сформовану на підприємстві додану вартість за субтрактивним методом, і є об'єктом оподаткування ПДВ.

Не зважаючи на те, що механізм функціонування податку остаточно сформувався у 1954 році, на практиці його було апробовано у 1960 р. в Республіці Кот-д'Івуар і лише з 1968 р. ПДВ почав вводитися у країнах Європи. В США цей податок досі відсутній не зважаючи на те, що американські вчені здійснили вагомий внесок у формування механізму функціонування ПДВ.

На сьогодні ПДВ – один із найпоширеніших податків в сучасній економіці: у 1998 році він справлявся у 40 країнах світу, тоді як у 2018 році, за нашими підрахунками, вже у 140 країнах. Цей податок називають “найбільш ефективним нововведенням у фінансовій політиці та практиці останньої третини ХХ ст.”.

Таким чином, аналіз історії становлення ПДВ дозволяє дійти висновку, що при розробці та введенні цього податку країни переслідували не лише фінансову, а й економічну мету, а саме: впливати на рівень внутрішнього споживання, стимулювати експортні операції, усунути економічно необґрунтований каскадний ефект податку з обороту. Погоджуємося з думкою А.Г. Коваленко, Ю.А. Малащенко та О.О. Князевої, що “...ПДВ – природний

важіль заохочення та захисту власних виробників та експортерів...”, яким користуються західні країни [42, с. 116].

Сьогодні відбуваються значні зміни в податковому й обліковому законодавстві, нормативно-правових актах та інструктивних документах, які регламентують питання розрахунків за податком на додану вартість. Окрім того, існують численні недоліки й суперечливі питання щодо порядку визначення податкового кредиту та податкового зобов’язання, облікового відображення цього податку, які в сукупності негативно позначаються на результатах діяльності суб’єктів господарювання та фіскальних органів. Це все зумовлює актуальність пошуку більш ефективних напрямів облікового відображення податку на додану вартість, методів його обчислення щодо їх облікового забезпечення тощо.

Податок на додану вартість – один з основних загальнодержавних непрямих податків, що забезпечує стабільність надходження грошових коштів до Державного бюджету України, стягується у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт/послуг) і сплачується споживачами, але його облік і перерахування до Державного бюджету здійснює продавець.

Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [75].

Дещо ширше визначення дає Wikipedia: податок на додану вартість – це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент) [76].

На думку М. Бондаря, Л. Ловінської, Н. Лисенка та інших податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України [67, с. 218].

Сидоренко Р.В. стверджує, що податок на додану вартість є одним з

найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним. Він є економічно нейтральним, оскільки податок стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази [94, с. 234].

Семененко Т.М. відзначає, що 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. ПДВ є податком на внутрішнє споживання продукції, фактично, надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України [92].

Такої ж думки притримується Оксенюк О.І. і визначає ПДВ як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів [69, с. 17].

Автори Бурковська А.В. та Ходикіна А.А. податок на додану вартість трактують як непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт або послуг) і сплачується споживачами [101, с.1197].

Дугар Т.Є. також підтверджує, що ПДВ – це непрямий податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва й обігу, що включається у вигляді надбавки в ціну товару, робіт та послуг і цілком оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг [31, с. 690].

Лесько М.В. дає визначення ПДВ як фіскального податку, який стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності [55, с. 13].

Заслуговує на увагу визначення Чирви А.А., згідно з яким 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. Згідно чинного законодавства показник доданої вартості можна визначити як різницю між

вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво та реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів [102, с. 68].

Всі вище приведені визначення, на нашу думку, розкривають сутність ПДВ як складової управління фінансами.

З точки зору бухгалтерського обліку слушною є думка Власової О.Є., яка стверджує, що податок на додану вартість – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті податку до бюджету, що передбачено в системі податкового обліку з ПДВ [20, с. 36].

Таким чином, реформування пріоритету цілей державної податкової політики викликає зміну підходів до розуміння сутності ПДВ. З моменту його введення ПДВ сприймався виключно як податок, надходження від якого є головними в наповненні державного бюджету, проте сьогодні, коли переважає стимулюючий (економічний) стимул податкової політики, ПДВ сприймається як податок, розмір якого залежить від величини доданої вартості, створеної підприємством. Враховуючи різноманітність поглядів вважаємо, що ПДВ з правової точки зору є непрямим податком, що сплачується до бюджету, а з економічної – податком на споживання, розмір якого визначається вартістю, доданою до товарів і послуг.

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

1.2. Нормативно-правове регулювання та порядок нарахування податку на додану вартість

На сучасному етапі розвитку світової економіки відбувається поглиблення взаємозв'язків, що передбачає інтеграцію національних економічних систем, складовим елементом якої є адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС. Економіка України, особливо в умовах інтеграції до ЄС, знаходиться в постійному взаємозв'язку з економіками інших країн, де особливе місце відводиться системі оподаткування. Відбувається наближення та поступове приведення вітчизняного податкового законодавства до європейського. Це пояснюється тим, що саме оподаткування є основоположною прерогативою держав-членів ЄС. Приведення вітчизняного податкового законодавства у відповідність із ЄС є актуальним і нагальним завданням. Наявність його у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до Європейського співтовариства, тому що фінансові надходження від цього податку є одним із основних джерел формування бюджету. Економічним підґрунтям застосування ПДВ є усунення податкових бар'єрів для експорту та інвестицій. Характеризуючи в цілому розвиток нормативно-правового регулювання обліку та звітності з ПДВ, необхідно виділити наступні етапи (рис. 1.6).

Як видно з наведеного рисунку облік та звітність з ПДВ значно ускладнилися та модифікувалися. Так, за період дії Закону України «Про податок на додану вартість» до нього було внесено понад 10500 змін та доповнень, що призвело проблем ведення обліку розрахунків з ПДВ та відображення їх у звітності.

Характеризуючи останній етап розвитку нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та звітності з ПДВ в контексті євро інтеграційних процесів, необхідно відмітити, що бухгалтерський облік став більш прозорим завдяки прийняттю Податкового кодексу.

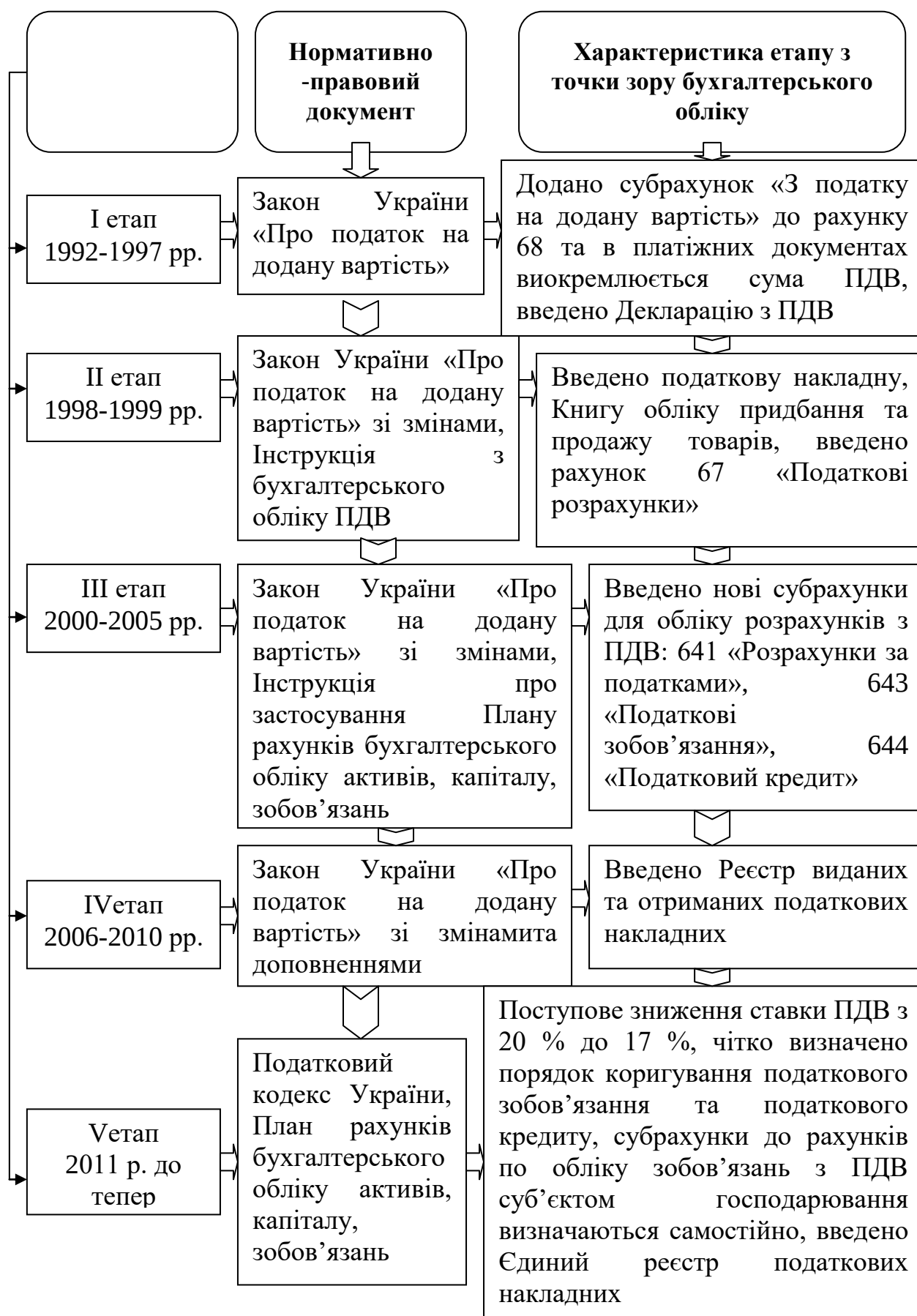


Рис. 1.6. Етапи становлення нормативно-правового регулювання обліку та звітності з ПДВ в Україні [97, с. 25]

Це дасть змогу уникнути суперечностей норм нормативно-правових документів, які були до цього в частині обліку, звітності та адміністрування ПДВ, проте діюча система нормативного–правового регулювання обліку з ПДВ не позбавлена недоліків. Цей висновок можна зробити провівши аналіз норм чинних нормативно-правових документів (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Рівні нормативно-правового регулювання обліку та звітності з ПДВ відповідно до чинного податкового законодавства України [92]

Прийняття Податкового кодексу України стало результатом гармонізації законодавства України та законодавства ЄС в частині непрямого оподаткування.

Згідно із Податковим кодексом України для цілей оподаткування платником ПДВ є:

- 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську

діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

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

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

Як впливає з економічної сутності податку, особливостію справляння ПДВ є те, що податковий тягар покладається на кінцевого споживача товарів (робіт, послуг), проте платниками податку виступають економічні суб'єкти, що займаються виробництвом та просуванням (розповсюдженням) даних товарів, робіт та послуг.

Тому механізм справляння ПДВ полягає в наступному: сума податку розраховується не до обороту, а до вартості, доданої на кожній стадії руху товару від виробника до споживача, при чому будь-який з компонентів кінцевого продукту оподатковується не більше одного разу, а податкові платежі надходять до бюджету держави на кожному етапі руху товарів, тобто податок збирається у вигляді послідовних платежів.

Сума податкового зобов'язання розраховується шляхом множення податкової ставки на базу оподаткування (здебільшого нею виступає вартість реалізованих товарів, робіт, послуг).

На суму ПДВ, сплачену іншим контрагентам (податковий кредит), дозволяється зменшувати величину податкового зобов'язання з ПДВ.

Сума ПДВ, що підлягає перерахунку до бюджету, визначається як різниця між нарахованою сумою податку (податковим зобов'язанням) та сумою податку, яку продавець заплатив постачальникам за придбані активи (податковим кредитом).

Отже, ПДВ справляється за принципом збирання-відшкодування (а не збирання, як інші податки): при визнанні податкового зобов'язання з ПДВ реалізується принцип збирання, а при визнанні податкового кредиту – принцип

відшкодування.

Облікова інтерпретація принципу збирання-відшкодування, а також складний механізм адміністрування ПДВ визначають облікові процедури нарахування та сплати цього податку (рис. 1.8).

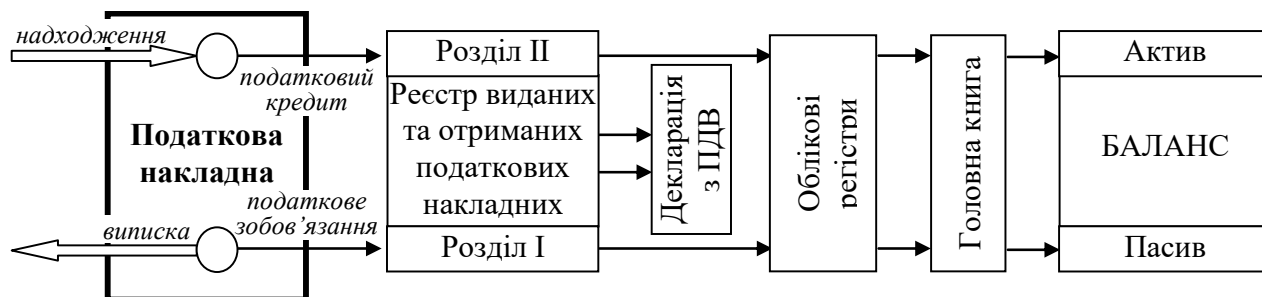


Рис. 1.8. Облікові процедури відображення розрахунків за ПДВ

Як видно з рис. 1.8, на практиці обліковується не ПДВ (як податок), а податковий кредит і податкове зобов'язання з ПДВ. Тому необхідно визначитися з поняттям “розрахунки за ПДВ” з метою виділення основних об'єктів бухгалтерського обліку розрахунків за цим податком.

Розрахунки як юридична категорія характеризується виконанням грошових зобов'язань, натомість з економічної точки зору під розрахунками розуміють систему відносин між суб'єктами щодо здійснення платежів за вимогами і зобов'язаннями, які виникли в результаті здійснення певних операцій. Відповідно до облікових процедур, розрахунки за ПДВ в балансі підприємства відображаються у складі зобов'язань (кредиторської заборгованості перед бюджетом) або активів (дебіторської заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ).

Тому під розрахунками за ПДВ в бухгалтерському обліку розуміти систему відносин між суб'єктом господарювання та державою в особі податкових органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Об'єкти бухгалтерського обліку в системі розрахунків за ПДВ

Отже, визначено, що для цілей бухгалтерського обліку застосовують поняття “розрахунки за ПДВ”, під якими розуміють систему відносин між суб’єктом господарювання та державою в особі податкових органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов’язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату.

Завдяки уточненню змісту розрахунків за ПДВ виділено об’єкти бухгалтерського обліку (податкове зобов’язання та податковий кредит), а також визначено вимоги, які висуває діючий механізм справляння ПДВ до розрізів інформації, які має надавати система бухгалтерського обліку, для забезпечення його функціонування.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який входить до ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент).

Платником ПДВ можна зареєструватися як добровільно, так і у примусовому порядку.

За добровільним рішенням платником ПДВ може бути будь-яка особа, яка провадить або планує провадити господарську діяльність, обсяги оподатковуваних операцій у якої відсутні або є меншими ніж 1 млн. грн. Реєстрація здійснюється за її заявою (форма № 1-ПДВ, затверджена наказом Мінфіну від 14.11.2014 № 1130).

Обов’язковій реєстрації платником ПДВ підлягають особи, в яких загальна сума здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню ПДВ, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ). Така особа зобов’язана зареєструватися як платник ПДВ. Для цього вона має подати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) заяву за формою № 1-ПДВ. Строк

подання заяви – не пізніше 10-го числа календарного місяця, що настає за місяцем, у якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій 1 млн. грн.

Вимога щодо обов'язкової реєстрації платником ПДВ не поширюється на осіб, які є платниками єдиного податку першої – третьої груп.

Увесь перелік осіб, які можуть бути платниками ПДВ, визначено статтею 180 Податкового кодексу України (ПК). Окрім зазначених, ними можуть бути:

- будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню ПДВ;
- особа, яка веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;
- особа-інвестор (оператор), яка веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції [75].

Об'єктом оподаткування є операції платників ПДВ з:

- постачання товарів і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- ввезення товарів на митну територію України (імпорт);
- вивезення товарів за межі митної території України (експорт);
- постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [75].

Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів і послуг встановлено статтями 188-192 ПКУ. За загальним правилом базу оподаткування ПДВ визначають на основі договірної вартості товарів (послуг), що постачаються, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий,

що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у т. ч. компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

Мінімальна база оподаткування ПДВ:

- придбані товари, послуги – не нижче за ціну придбання;
- самостійно виготовлені товари, послуги – не нижче за звичайні ціни;
- необоротні активи – не нижче ніж балансова (залишкова) вартість за даними бухгалтеру, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого проводять операції з постачання (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи зі звичайної ціни) [75].

Ставки ПДВ в 2018 році встановлюють від бази оподаткування у таких розмірах:

- 20% (основна ставка ПДВ) – застосовується до більшості операцій, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування*, та операцій, до яких застосовують ставки 7% та 0%;
- 7% - у разі постачання лікарських засобів та медичних препаратів на митній території України та їх ввезення на митну територію України;
- 0% - для експорту товарів та окремих операцій, визначених статтею 195 ПКУ [75].

Сума ПДВ додається до ціни товарів (послуг).

Податкові зобов'язання виникають за правилом «першої події»: або на дату отримання попередньої оплати, або на дату відвантаження товарів (надання послуг, виконання робіт).

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

- дата надходження коштів від покупця як оплата товарів або послуг, що підлягають постачанню (зарахування коштів на банківський рахунок постачальника, а в разі постачання товарів або послуг за готівку – дата оприбуткування коштів до каси платника ПДВ, а в разі відсутності такої —

дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника ПДВ;

– 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 [75].

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів чи послуг і складається із сум ПДВ, нарахованих (сплачених) платником протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

– придбанням або виготовленням товарів (у т. ч. в разі їх імпорту) і послуг;

– придбанням (будівництвом, спорудженням) основних засобів, у т. ч. в разі їх імпорту [75].

До податкового кредиту належать суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (послуг) за умови, що вони підтверджені (п. 198.6 ПКУ):

– податковими накладними (розрахунками коригування) до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

– митними деклараціями;

– іншими документами [75].

Отже, можна зробити висновок, що об'єктом бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ є податкове зобов'язання та податковий кредит з ПДВ як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи у ТОВ «Новомосковський посуд»

ТОВ «Новомосковський посуд» є найбільшим в Україні виробником сталевих емальованих посуду, призначеної для приготування і зберігання їжі та для інших господарських потреб. Емальований посуд володіє унікальними, а в багатьох випадках винятковими споживчими властивостями в порівнянні з іншими покриттями і матеріалами. Якість продукції, що випускається підтверджено сертифікатами відповідності. Підприємством постійно ведуться дизайнерські роботи по створенню нових форм виробів, розширення гами забарвлень і художнього оформлення кухонного посуду.

ТОВ «Новомосковський посуд» розташоване за адресою: Україна, м.Новомосковськ, Дніпропетровської обл., вул. Сучкова, 115, 51200.

Відповідно до Статуту (Додаток Б) засновником товариства є – Публічне акціонерне товариство “Інтерпайп новомосковський трубний завод”, що зареєстроване виконкомом Новомосковської міської Ради депутатів 25 квітня 1996 року.

ТОВ «Новомосковський посуд» є юридичною особою відповідно до чинного законодавства України, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в банках, рахунки в цінних паперах та інші рахунки (в тому числі в іноземній валюті) в банківських та небанківських установах України та інших держав, круглу печатку, штампи зі своїм найменуванням, торгівельні марки (знак для товарів та послуг).

Основною метою діяльності ТОВ «Новомосковський посуд» є здійснення виробничо-господарської діяльності, наукової, торгової та іншої діяльності, направленої на отримання прибутку на владений капітал, а також на задоволення соціально-економічних інтересів засновника та членів колективу «Новомосковський посуд».

Відповідно до Статуту предметом діяльності ТОВ «Новомосковський посуд» є :

- виробництво і реалізація сталевого емальованого та оцинкового посуду;
- виробництво і реалізація флюсу для електрозварних робіт, карбіту;
- виробництво і реалізація фрити для емалювання;
- виробництво картону;
- виробництво і реалізація гофрокартону;
- виробництво деколі;
- надання послуг населенню та ін.

ТОВ «Новомосковський посуд» здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає фінансову, податкову та статистичну звітність і подає її у встановленому порядку та обов'язі органам державної статистики. Форма та порядок подачі звітності визначаються нормативними документами державних органів.

Фінансові результати діяльності ТОВ «Новомосковський посуд» визначаються у відповідності з річним бухгалтерським звітом.

Достовірність та повнота річного балансу й інших форм звітності ТОВ «Новомосковський посуд» за рішенням вищого органу може бути підтверджена аудитором. Аудитори повідомляють вищий орган про результати здійснених перевірок і пов'язані із ними зауваження.

За викривлення показників звітності посадові особи ТОВ «Новомосковський посуд» несуть встановлену законодавством України відповідальність.

Перший фінансовий рік починається з дати реєстрації ТОВ "Новомосковський посуд" й завершується 31 грудня цього ж року, наступні фінансові роки визначаються відповідно до календарних.

Фінансово-господарська діяльність ТОВ «Новомосковський посуд» здійснюється відповідно до планів, які затверджуються Дирекцією Товариства та погоджуються з вищим органом Товариства.

Порядок ведення бухгалтерського обліку ТОВ «Новомосковський посуд» здійснюється дирекцією Товариства на підставі вимог чинного законодавства

України.

Відповідно до Наказу «Про облікову політику» (Додаток В) ТОВ "Новомосковський посуд" № 494 від 30 грудня 2016 р. ведення бухгалтерського обліку господарських операцій здійснюється бухгалтерією підприємства, на чолі з головним бухгалтером.

Головний бухгалтер забезпечує дотримання на ТОВ «Новомосковський посуд» встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, передбачених Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та складання фінансової і податкової звітності для надання власникам, державним органам у встановлені терміни.

Фінансову звітність ТОВ «Новомосковський посуд» складають відповідно до якісних характеристик, які викладені в концептуальній основі підготовки та подання фінансової звітності.

Ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Новомосковський посуд» та складання фінансової звітності здійснюється відповідно до загальновизнаних принципів.

ТОВ «Новомосковський посуд» представляє необоротні та оборотні активи, власний капітал, короткострокові та довгострокові зобов'язання у своєму Балансі (звіті про фінансове стан).

Доходи та витрати ТОВ «Новомосковський посуд» у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відображаються в тому періоді, в якому товари (послуги) були реально надані (надані) і була завершена передача пов'язаних з цими товарами (послугами) ризиків і економічних вигод.

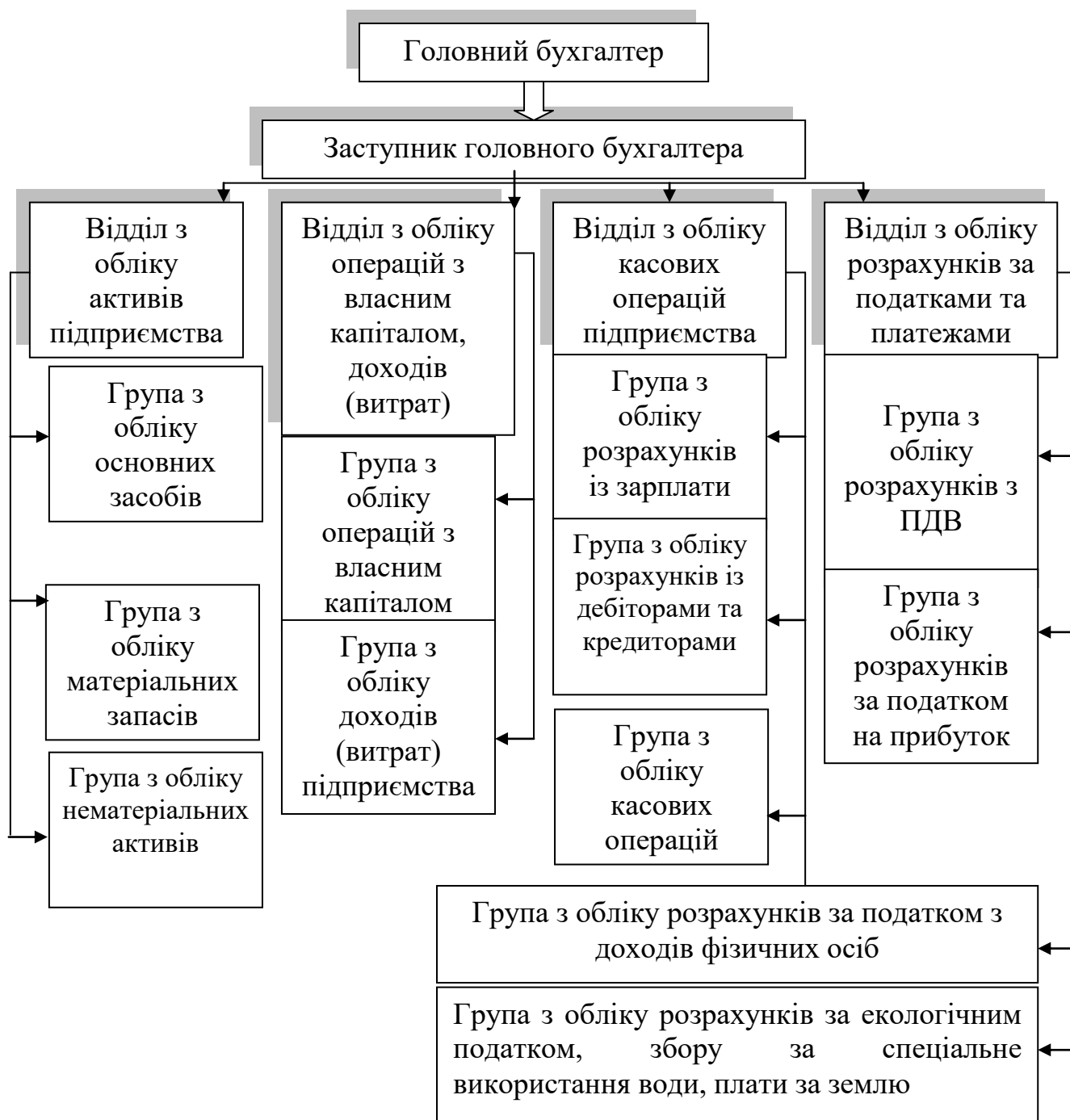
ТОВ «Новомосковський посуд» розкриває суму, очікувану до відшкодування або погашення через дванадцять місяців, для кожного рядка активів і зобов'язань, яка об'єднує суми, очікувані до відшкодування або погашення протягом:

- не більше дванадцяти місяців звітного періоду;
- через більш ніж дванадцять місяців після звітного періоду.

Облік ПДВ на ТОВ «Новомосковський посуд» ведеться окремим

структурним підрозділом бухгалтерської служби.

Місце зазначеного структурного підрозділу на ТОВ «Новомосковський посуд» зображено на рис. 1.10.



**Рис. 1.10. Організаційна структура бухгалтерської служби
ТОВ «Новомосковський посуд»**

На основі даних фінансової звітності (додатки Д, Е, Ж) досліджено основні показники господарської діяльності ТОВ «Новомосковський посуд»

(табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Показники фінансово-господарської діяльності
ТОВ «Новомосковський посуд» за 2016-2018 рр., тис.грн
(станом на кінець року)

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	відхилення 2018 року від		2018 року % до:	
				2016	2017	2016	2017
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис.грн.							
1.1. Власний капітал:	137435	164021	212190	74755	48169	154,4	129,4
- у тому числі власний оборотний капітал	84619	105515	133278	48659	27763	157,5	126,3
1.2. нерозподілений прибуток	91951	115819	145277	53326	29458	158,0	125,4
непокритий збиток	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Позиковий капітал ,у т.ч.:	45443	48161	66872	21429	18711	147,2	138,9
поточні зобов'язання за розрахунками	2468	4189	5595	3127	1406	у 2,3 рази	133,6
2. Ресурси, тис.грн.							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності	6041	10222	14036	7995	3815	у 2,3 рази	137,3
2.2. середньорічна вартість оборотних активів, у т.ч.:	121779	141933	176913	55134	34981	145,3	124,6
- запасів	8614	58691	71348	62734	12658	у 8,3 рази	121,6
2.3 Середньооблікова чисельність працівників, чол.	630	873	895	265	22	142,1	102,5
2.4. Фонд оплати праці, тис.грн.	32773	54525	82148	49375	27623	у 2,5 рази	150,7
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	215384	317266	406694	191310	89428	188,8	128,2
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	164402	257461	340961	176559	83500	у 2 рази	132,4

Продовж. табл. 1.1

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	відхилення 2018 року від		2018 року % до:	
				2016	2017	2016	2017
3.3. Витрати, тис. грн.							
3.3.1. від операційної діяльності	186606	290232	383311	196705	93079	у 2 рази	132,1
3.4. Витрати на 1 грн. виручки від реалізації	0,87	0,91	0,94	0,08	0,03	108,79	103,03
3.5. Прибуток (збиток), тис.грн:							
3.5.1. валовий прибуток (збиток)	50982	59805	65733	14751	5928	128,9	109,9
3.5.2. від операційної діяльності	23236	31902	32785	9549	883	141,1	102,8
3.5.3. від звичайної діяльності до оподаткування	23269	32244	32785	9516	541	140,9	101,7
3.5.4. чистий прибуток (збиток)	19129	23844	29458	10329	5614	154,0	123,5
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	341,9	363,4	454,4	112,5	91,0	132,9	125,0
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	4335	5205	7649	3314	2444	176,4	147,0
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн.	35,65	31,04	28,98	-6,68	-2,06	81,3	93,4
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,669	0,706	0,685	0,015	-0,022	-	-
4.2. Фінансової залежності	1,494	1,416	1,416	-0,078	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,057	0,044	0,200	0,142	0,156	-	-
4.4. Термінової ліквідності	1,796	1,780	1,896	0,100	0,116	-	-
4.5. Загальної ліквідності	2,870	3,204	3,004	0,134	-0,200	-	-

Як свідчать дані табл. 1.1 загальна величина капіталу у 2018 році становила 212190 тис. грн, що на 74755 тис. грн або на 54,4% більше, ніж на кінець 2016 року та на 48169 тис. грн або на 29,4 % більше показника 2017 року (рис. 1.11).

Власний капітал ТОВ «Новомосковський посуд» у 2018 році становив 145318 тис. грн, що на 53326 тис. грн або на 58,0% більше, ніж на кінець 2016 року та на 29458 тис. грн або на 25,4 % більше показника 2017 року.

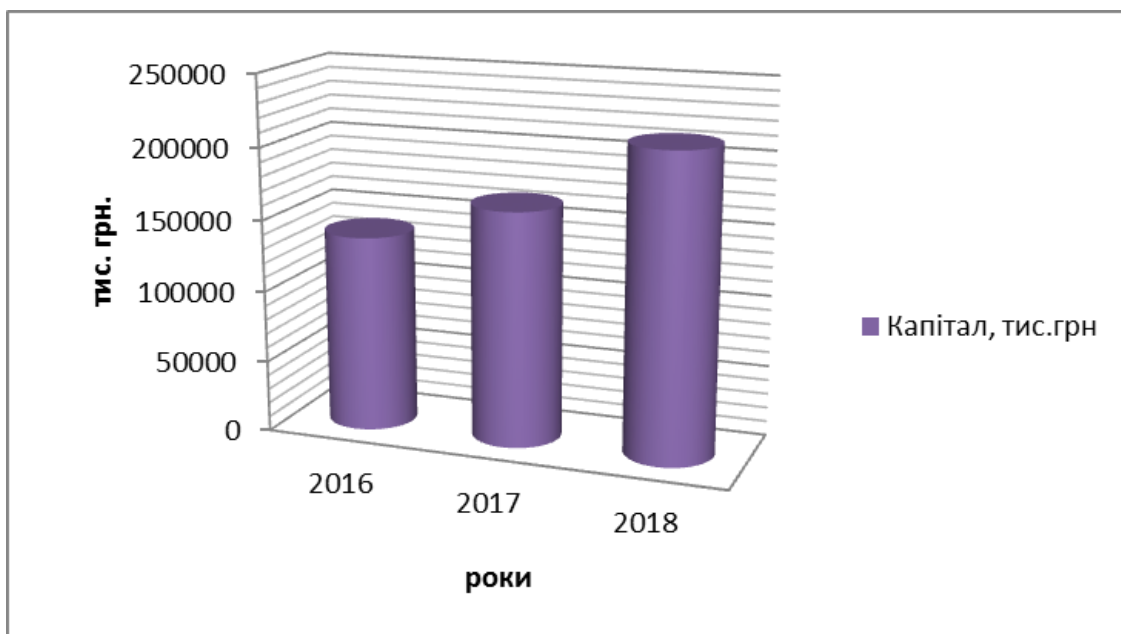


Рис. 1.11. Динаміка капіталу ТОВ «Новомосковський посуд» за 2016-2018 рр.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 66872 тис. грн., що на 21429 тис. грн або на 47,2% більше, ніж на кінець 2016 року та на 18711 тис.грн або на 38,9 % більше показника 2017 року, що характеризую діяльність підприємства негативно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 14036 тис. грн та має тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2016 роком їх вартість зросла на 7995 тис. грн, або у 2,3 рази, а у порівнянні з минулим 2017 роком на 3815 тис. грн., або на 37,3%.

Динаміка фондівддачі основних засобів має позитивну тенденцію. У 2018 році фондівддача становила 28,98 грн, що менше, ніж у 2016 році на 6,68 грн, або на 81,3% та на 2,06 грн більше, ніж у минулому році, або на 6,6 %.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 176913 тис. грн, що на 55134 тис. грн, або на 45,3% більше, ніж у 2016 році, та на 34981 тис.грн або на 24,6 % більше показника минулого року (рис. 1.12).

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році зросла на 265 осіб у порівнянні з 2016 роком та на 22 особи в порівнянні з 2017 роком і становила у 2018 році 895 осіб.

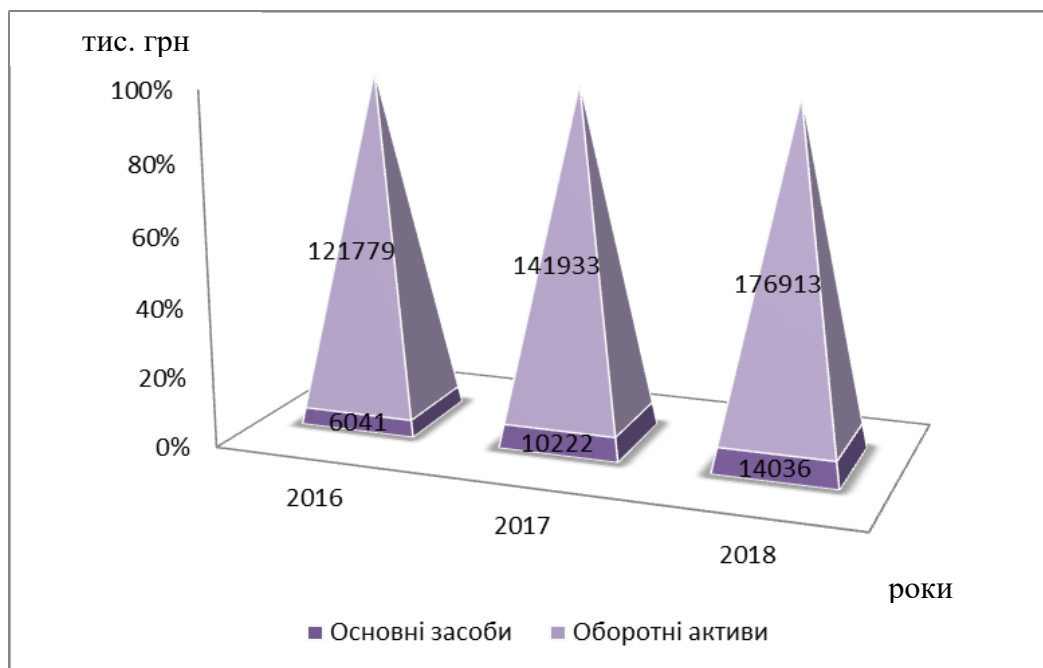


Рис. 1.12. Структура активів ТОВ «Новомосковський посуд» за 2016-2018 рр.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 82148 тис.грн, і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2016 роком на 49375 тис. грн. або у 2,5 рази, а у порівнянні з 2017 роком – на 27623 тис. грн., або на 50,7%.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2018 році 7649 грн, що на 3314 грн або на 76,4% більше, ніж у 2016 році та на 2444 грн, або на 47,0% більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2018 році показник становив 454,4 тис. грн, що на 112,5 тис. грн або на 32,9% вище, ніж у 2016 році та на 91,0 тис. грн або на 25,0% вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ТОВ «Новомосковський посуд», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 406694 тис. грн, що більше показника 2016 року на 191310 тис. грн, або на 88,8% та більше, ніж у минулому році на 89428 тис. грн, або на 28,2% (рис. 1.13).

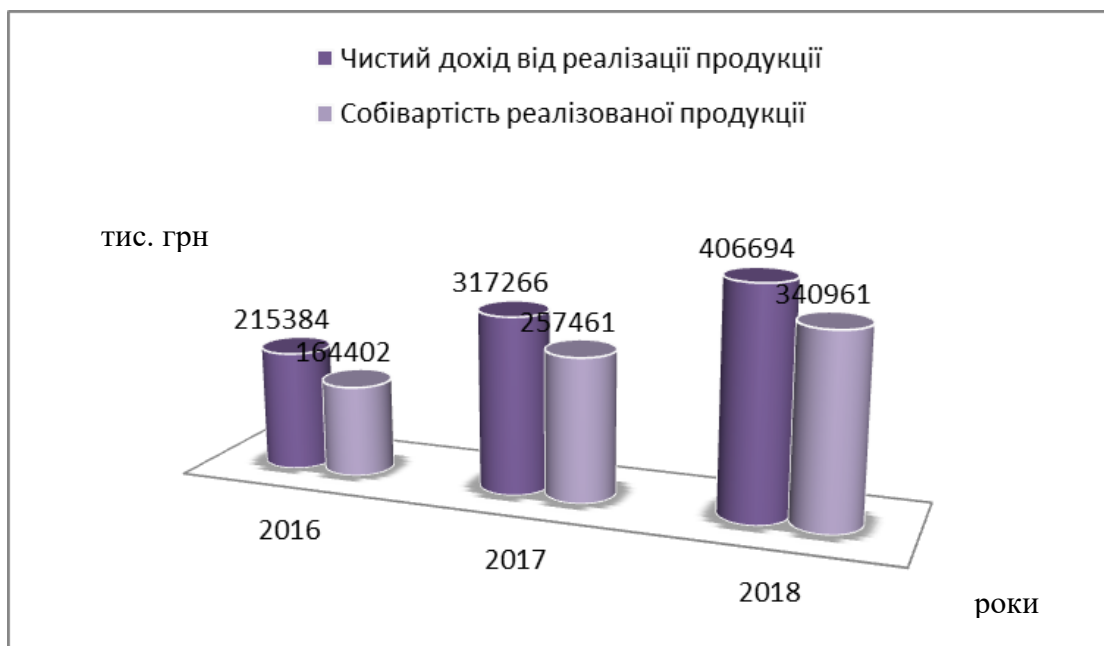


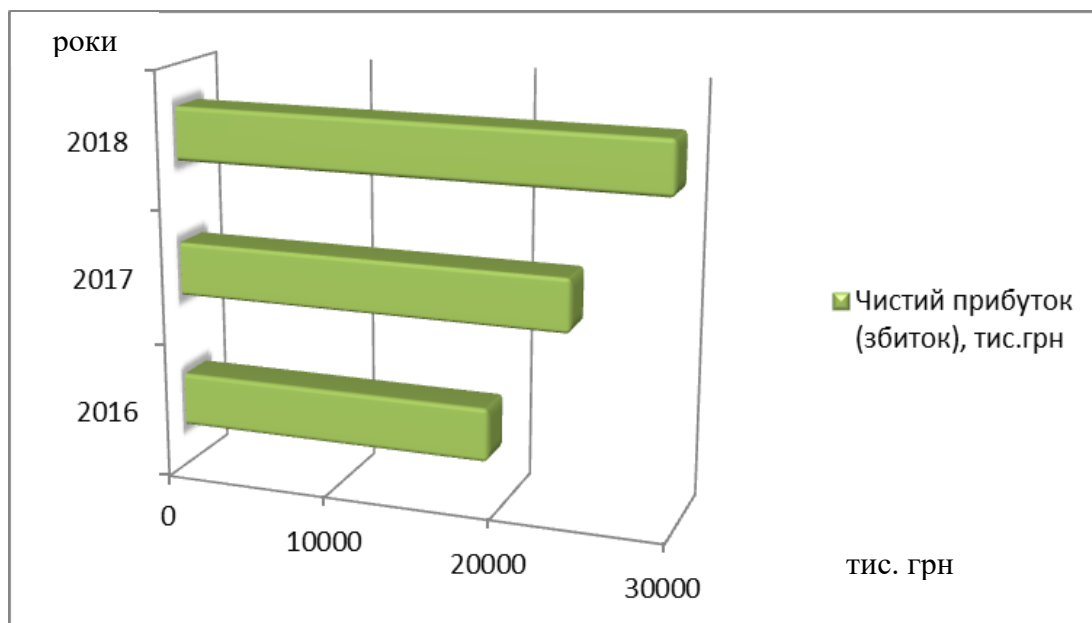
Рис. 1.13. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ТОВ «Новомосковський посуд» за 2016-2018 рр.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 340961 тис. грн, що на 176559 тис. грн. або у 2 рази більше, ніж у 2016 році та на 83500 тис. грн., або на 32,4 більше, ніж у 2017 році.

Аналіз валового прибутку ТОВ «Новомосковський посуд» у 2018 році свідчить, що валовий прибуток становив 65733 тис. грн, що на 14751 тис. грн, або на 28,9% більше, ніж у 2016 році, та на 5928 тис. грн, або на 9,9% більше, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало прибуток у сумі 32785 тис. грн, що на 9549 тис. грн більше показника 2016 року та на 883 тис. грн. або на 2,8% більше розміру прибутку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 29458 тис. грн, що на 10329 тис. грн. або на 54,0% більше показника 2016 року, та на 5614 тис. грн., або на 23,5% більше розміру прибутку 2017 року (рис. 1.14).



**Рис. 1.14. Динаміка чистого прибутку
ТОВ «Новомосковський посуд» у 2016-2018 рр.**

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.1), ТОВ «Новомосковський посуд» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років.

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти (рис. 1.15).



**Рис. 1.15. Динаміка фінансових коефіцієнтів
ТОВ «Новомосковський посуд» у 2016-2018 рр.**

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 50%. У ТОВ «Новомосковський посуд» станом на кінець 2018 року коефіцієнт автономії склав 0,69, що свідчить про фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. У ТОВ «Новомосковський посуд» станом на кінець 2018 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,200, що є у межах нормативного значення.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У ТОВ «Новомосковський посуд» станом на кінець 2018 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 3,004, що вище від нормативного значення 1, та показує, що на кожен гривню поточних зобов'язань приходить 1,55 грн. оборотних коштів.

Висновки за розділом 1

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

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

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

Для цілей бухгалтерського обліку застосовують поняття “розрахунки за ПДВ”, під якими розуміють систему відносин між суб'єктом господарювання та державою в особі податкових органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату. Завдяки уточненню змісту розрахунків за ПДВ виділено об'єкти бухгалтерського обліку (податкове зобов'язання та податковий кредит).

Механізм справляння ПДВ чинить прямий вплив на систему бухгалтерського обліку та методику контролю розрахунків за ПДВ в частині висунення вимог до розрізів інформації, що має надавати система бухгалтерського обліку: 1) операції платників податків, що оподатковуються за стандартною ставкою 20 %; 2) операції, що оподатковуються за зниженою ставкою 0 %; 3) операції, які звільнені від оподаткування; 4) операції, що не є об'єктами оподаткування.

Показники діяльності досліджуваного підприємства ТОВ

«Новомосковський посуд» протягом 2018 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Організація обліку розрахунків з податку на додану вартість

ПДВ – це непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт або послуг) і сплачується споживачами. ПДВ, будучи однією із основних складових системи оподаткування, які формують державний бюджет України є водночас і самим проблемним податком, оскільки найбільша кількість порушень пов'язана саме з нарахуванням, сплатою і відшкодуванням цього податку з бюджету. При організації бухгалтерського обліку на підприємстві особливе місце відводять обліку розрахунків з бюджетом, зокрема за податком на додану вартість.

Чинне вітчизняне законодавство практично не передбачає альтернативних варіантів облікового відображення розрахунків за ПДВ, проте багато питань методики обліку розрахунків за ПДВ залишається поза нормативним регулюванням. Як зауважує О.О. Василик, національні положення, як і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не визначають методики здійснення бухгалтерського обліку непрямих податків, зокрема, податку на додану вартість, оскільки цей об'єкт обліку регламентується податковим законодавством [18, с. 103]. У зв'язку з цим виникає потреба у закріпленні невизначених аспектів обліку, нарахування та сплати ПДВ суб'єктом господарювання на мікрорівні.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку ПДВ на ТОВ «Новомосковський посуд» є:

- впровадження в обліковий процес нових комп'ютерних технологій;
- розробка системи зв'язків бухгалтерської служби з іншими підрозділами підприємства;

- забезпечення обліково-аналітичних служб нормативно-правовою базою щодо обліку і звітності з ПДВ;
- своєчасне і належне оформлення документів, які є підставою для визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ;
- забезпечення надійного захисту облікової інформації;
- своєчасне і належне відображення на рахунках бухгалтерського обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ;
- відображення достовірних даних у податковій звітності з ПДВ.

Чітка організація обліку забезпечується за допомогою облікової політики ТОВ «Новомосковський посуд», яка являє собою сукупність способів та принципів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Необхідність формування положень облікової політики в частині бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ обумовлюється тим, що часові витрати на обчислення сплату ПДВ в Україні є одними з найбільших в світі (рис. 2.1).

Як видно з рис. 2.1, в Україні витрачається найбільше часу на нарахування та сплату ПДВ серед досліджених країн. Окрім того, 30 % усього необхідного часу на сплату податків відводиться саме на податкові розрахунки з ПДВ. З метою скорочення витрат часу на обчислення та сплату ПДВ підприємству необхідно детально описати методику обліку розрахунків за ПДВ, а також оптимально розподілити обов'язки між бухгалтерами з обліку, звітності та сплати ПДВ.

Проф. Ф.Ф. Бутинець вважає, що "...на підприємствах положення податкової політики України можуть бути лише одним із розділів Положення про облікову політику, оскільки податкова політика – частина методичного інструментарію бухгалтерського обліку і є одним із його об'єктів" [70, с. 64]. Тому необхідно визначитися з розумінням податкової та облікової політики підприємства.

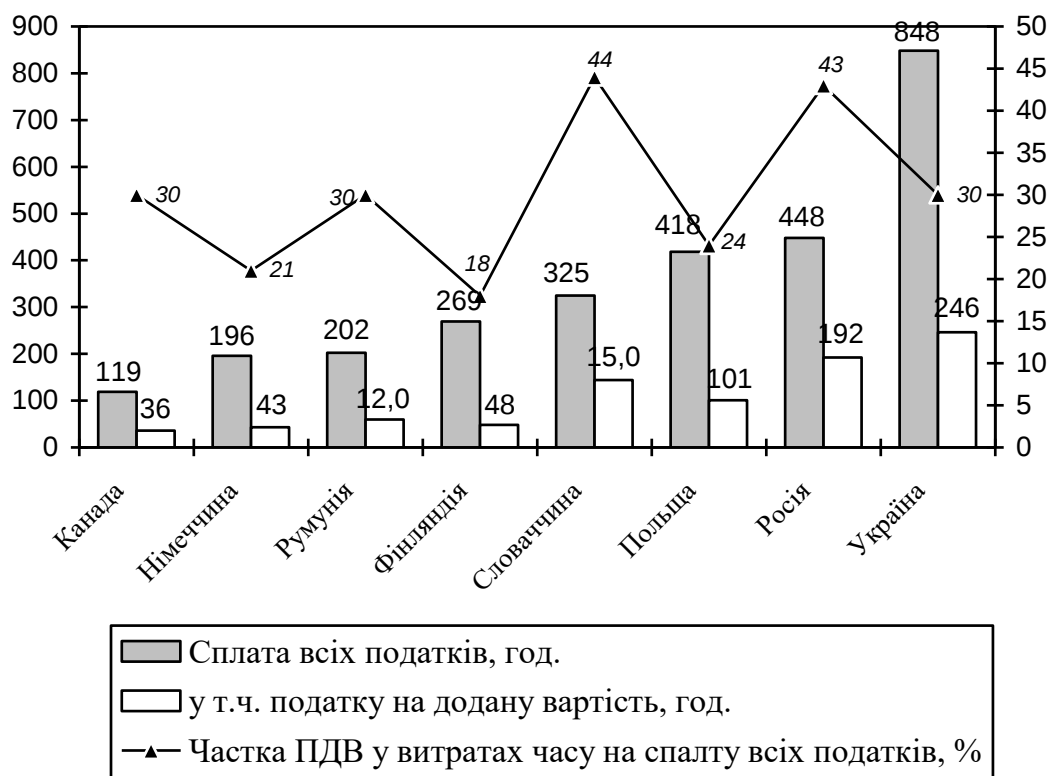


Рис. 2.1. Частка витрат часу на сплату ПДВ в загальних витратах часу на сплату податків в країнах світу [складено автором на основі 32]

На сьогодні не існує єдиної точки зору щодо сутності податкової політики підприємства. Так, А.О. Єфремова зазначає, що “під податковою політикою підприємства розуміється обрана ним сукупність способів ведення податкового обліку: загальні принципи організації податкового обліку, його задачі та критерії оцінки якості, процедури коригування даних бухгалтерського обліку з метою оподаткування та обчислення баз оподаткування, способів (а в допустимих випадків і строків) обчислення та сплати податків та платежів у бюджет та позабюджетні фонди” [32, с. 39].

Інше визначення наводить О.С. Лемішовська: “податкова політика – це: постійна, організована, системна, цілеспрямована діяльність керівництва щодо розподілу обов’язків та повноважень між структурними підрозділами підприємства, що займаються оподаткуванням на основі сформованих принципів з метою формування процедур і правил, які визначають для підприємства оптимальний режим оподаткування” [54, с. 193].

Схожу думку висловлює і О.В. Дикун: “податкова політика підприємства – це складова стратегічного управління підприємством, яке передбачає систематизовану, організовану, цілеспрямовану діяльність керівництва суб’єктів господарювання щодо розподілу обов’язків і повноважень між працівниками, які безпосередньо зайняті в процесі організації оподаткування на підприємстві з метою визначення оптимального режиму оподаткування” [28, с. 42]. Виходячи з наведених визначень, основне призначення податкової політики підприємства – розподіл обов’язків і повноважень між працівниками з метою формування процедур і правил, які визначають для підприємства оптимальний режим оподаткування, у тому числі й бухгалтерський облік податкових розрахунків.

Під обліковою політикою в загальному розуміють сукупність дій, спрямованих на раціональну організацію бухгалтерського обліку, зокрема щодо розподілу обов’язків і повноважень між працівниками, з метою отримання підприємством економічних вигод. По суті, облікова політика в частині розрахунків за податками й платежами спрямована на пошук раціональних шляхів зменшення навантажень на облікових працівників в частині здійснення вибірки необхідних даних з облікової інформації та проведення відповідних податкових обчислень, забезпечення формування такої методики бухгалтерського обліку податкових розрахунків, яка б дозволила зменшити податкове навантаження на підприємство, уникнути помилок та убезпечила підприємство від штрафних санкцій за недостовірно відображену інформацію у податковій звітності.

Виходячи із визначень облікової та податкової політики підприємства можна зробити висновок, що з точки зору бухгалтерського обліку облікова політика є значно ширшою за податкову. Відповідно, положення податкової політики стосовно обліку податкових розрахунків на підприємстві мають бути складовою загального Положення про облікову політику, а не окремим документом. Отже, недоречним є вживання поняття “податкова політика” стосовно обліку податкових розрахунків, натомість доцільно використовувати

словосполучення “облікова політика для цілей оподаткування діяльності”.

В своєму дослідженні Т.Ф. Плахтій [73] та І.Ю. Кравченко [48] обґрунтували необхідність закріплення аспектів обліку податкових розрахунків, зокрема ПДВ, в Положенні про облікову політику підприємства. Для цілей дослідження під обліковою політикою розрахунків за ПДВ розуміємо спосіб організації та ведення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.

Взаємозв'язок між суб'єктами організації, безпосередньо організацією бухгалтерського обліку, обліковою політикою розрахунків за ПДВ та Положенням про облікову політику підприємства представлено на рис. 2.2.

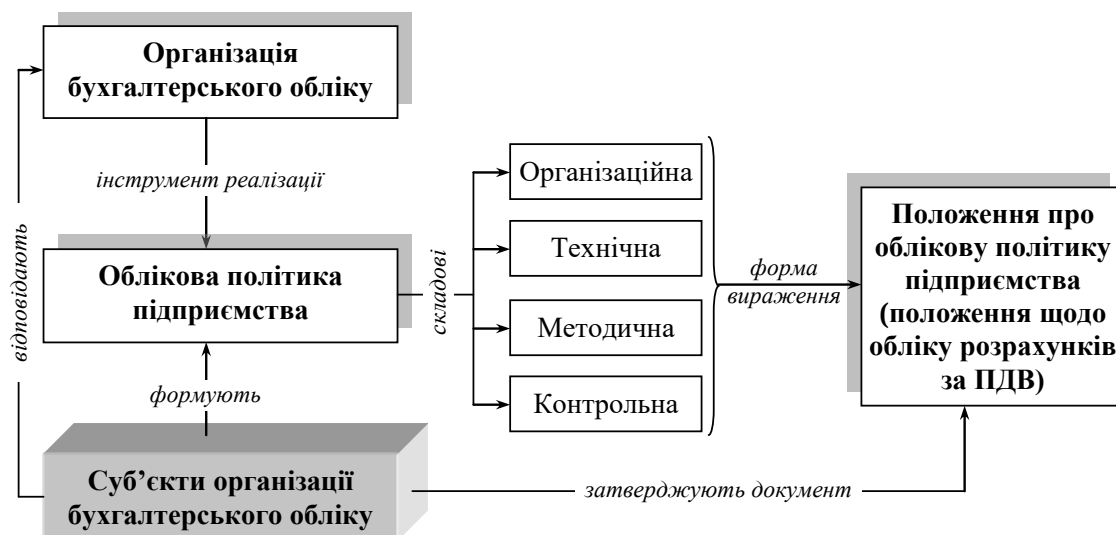


Рис. 2.2. Взаємозв'язок ключових понять організації бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ

Таким чином, обраний підприємством варіант обліку розрахунків за ПДВ має бути закріплений у Положенні про облікову політику. Варіант формування окремого документа як доповнення до податкової політики ми не розглядаємо в силу заперечення такого підходу, оскільки доведено, що податкова політика в частині затвердження методики обліку розрахунків за податками є складовою облікової політики підприємства.

Процес формування облікової політики розрахунків за ПДВ слід здійснювати у кілька етапів (рис. 2.3).

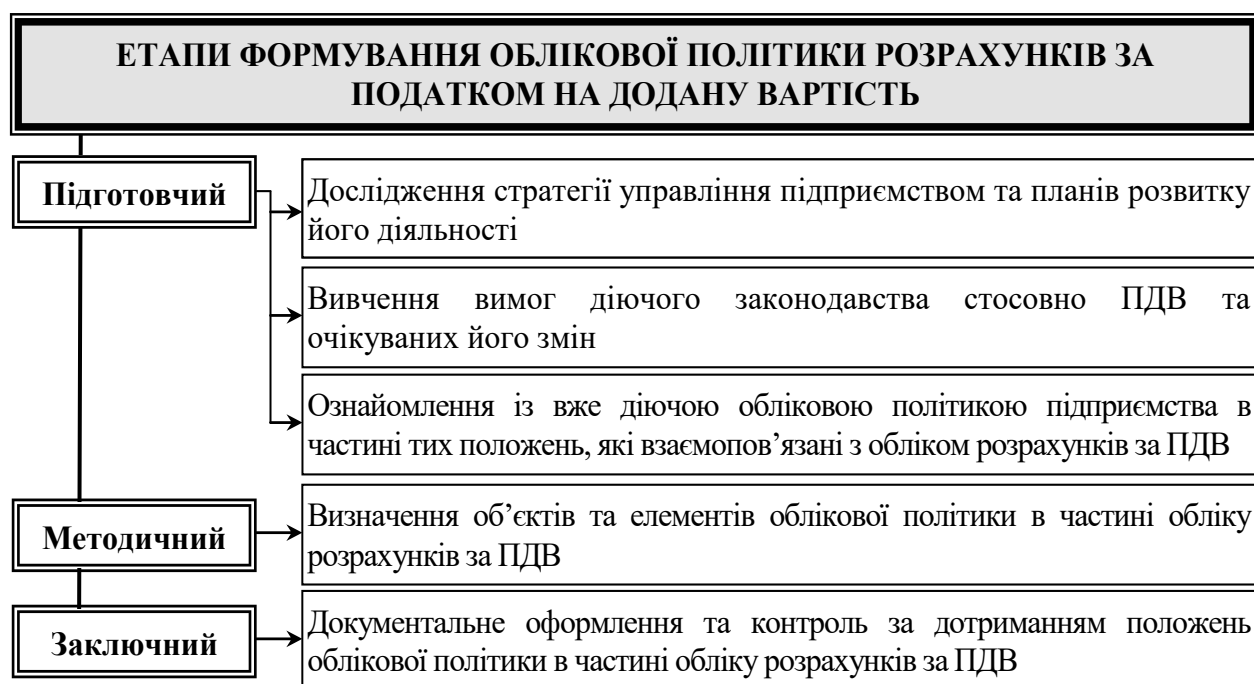


Рис. 2.3. Етапи формування облікової політики розрахунків за ПДВ

Перше, з чого слід розпочати формування облікової політики з метою оподаткування ПДВ – це вивчення особливостей діяльності підприємства, зокрема обраної стратегії управління та планів, пов'язаних із розвитком діяльності.

Слід також врахувати позицію контрагентів щодо ПДВ: якщо угоди планується укласти із платниками ПДВ, то суб'єкту господарювання варто зареєструватися платником ПДВ з метою оптимізації податкових платежів (набуття права визнавати податковий кредит при придбанні як суб'єктом господарювання, так і його контрагентами), якщо із неплатниками – реєструватися платником ПДВ не доцільно.

На формування облікової політики розрахунків за податками також впливають положення вже діючої облікової політики підприємства в частині тих положень, які взаємопов'язані з обліком розрахунків за ПДВ. Зокрема, це можуть бути положення щодо закріплення методу вибуття запасів. Відповідно до п. 140.4 ст. 140 ПКУ [75] платник податку проводить оцінку вибуття запасів за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом)

бухгалтерського обліку. Тобто, із декількох альтернативних варіантів списання запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, суб'єкту господарювання необхідно вибрати один і закріпити його в Положенні про облікову політику. Натомість ст. 199 ПКУ [75] передбачено обов'язкове коригування сум ПДВ, якщо суб'єкт господарювання придбані виробничі запаси використав для власного споживання.

Таким чином, положення вже діючої облікової політики підприємства будуть прямо впливати на порядок обліку розрахунків за ПДВ.

Об'єктом облікової політики розрахунків за ПДВ ТОВ «Новомосковський посуд» є безпосередньо розрахунки за ПДВ. Натомість елементи облікової політики розрахунків за ПДВ слід розглядати у розрізі складових організації бухгалтерського обліку, визначених О.П. Войналович (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Елементи облікової політики в частині розрахунків за ПДВ

ТОВ «Новомосковський посуд»

№ з/п	Складові організації бухгалтерського обліку	Елементи облікової політики в частині розрахунків за ПДВ	Альтернативні варіанти
1	Організація праці бухгалтера, його правовий статус	Особа (або суб'єкт), на яку покладаються обов'язки ведення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ	– головний бухгалтер; – заступник головного бухгалтера; – бухгалтер з обліку розрахунків за податками й платежами; – аудиторська фірма; – інший спосіб
2	Техніка ведення бухгалтерського обліку	Перелік осіб, на яких покладається обов'язок виписки, реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних, а також перелік осіб, які мають право їх підпису	– головний бухгалтер; – заступник головного бухгалтера; – інша уповноважена особа підприємства

№ з/п	Складові організації бухгалтерського обліку	Елементи облікової політики в частині розрахунків за ПДВ	Альтернативні варіанти
		Спосіб заповнення службових полів податкової накладної	– друк поліграфічним методом; – за допомогою комп'ютера; – інший метод
		Особливості виписування податкових накладних	– після кожної операції поставки товарів (робіт, послуг); – за щоденними підсумками постачання товарів (робіт, послуг); – один раз за результатами постачання товарів протягом певного періоду (тижня, двох тижнів, місяця)
		Особливості нумерації податкових накладних	– з першого номера кожного звітного податкового періоду; – наростаючим підсумком з початку року
		Порядок заповнення податкових накладних при отриманні передоплати	На сьогодні законодавством не врегульовано більшість аспектів щодо заповнення податкової накладної при отриманні передоплати, а тому порядок заповнення податкових накладних при отриманні авансу має бути врегульований на рівні підприємства
		Спосіб подачі до органу державної податкової служби копій записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних	– за допомогою телекомунікаційних мереж загального користування з використанням надійних засобів електронного цифрового підпису; – на електронних носіях
		Порядок формування показників фінансової та податкової звітності в частині розрахунків за ПДВ	– на основі розроблених підприємством реєстрів бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ; – на основі даних бухгалтерського обліку шляхом виділення необхідних аналітичних розрізів
		Порядок відображення податкового кредиту у декларації з ПДВ за податковими накладними, отриманими у наступних звітних періодах	– у рядку 10.1 декларації з ПДВ із розшифровкою в додатку до податкової декларації з ПДВ (Д5); – подати Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок до податкової декларації з ПДВ минулих звітних періодів

№ з/п	Складові організації бухгалтерського обліку	Елементи облікової політики в частині розрахунків за ПДВ	Альтернативні варіанти
		Форми облікових реєстрів та внутрішньої звітності щодо розрахунків за ПДВ	Документи розробляються підприємством індивідуально виходячи із потреб управління
3	Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	Перелік субрахунків, призначених для обліку розрахунків за ПДВ	Номенклатура субрахунків розробляється підприємством індивідуально виходячи із потреб управління
		Методика ведення окремого обліку розрахунків за ПДВ	– в окремих реєстрах бухгалтерського обліку; – у відповідних аналітичних розрізах рахунків бухгалтерського обліку
		Процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ	– умовний продаж; – частка використання сплаченого (нарахованого) податку
4	Організація внутрішнього контролю в частині бухгалтерського контролю	Суб'єкт контролю за формуванням документів, необхідних для підтвердження права на застосування нульової (зниженої) ставки ПДВ	– конкретний спеціаліст підприємства; – бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером; – фінансовий відділ на чолі з фінансовим директором; – інший відділ підприємства
		Суб'єкт контролю за надходженням податкових накладних від контрагентів	– головний бухгалтер; – заступник головного бухгалтера; – інший спеціаліст

Необхідність закріплення наведених елементів облікової політики розрахунків за ПДВ обумовлене їх прямим впливом на елементи методу бухгалтерського обліку (табл. 2.2).

Оскільки елементи облікової політики впливають на методику бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, необхідним є їх закріплення з метою уникнення непорозумінь із контролюючими органами, а також покращання податкової дисципліни суб'єкта господарювання.

**Вплив елементів облікової політики розрахунків за
ПДВ на елементи методу бухгалтерського обліку
ТОВ «Новомосковський посуд»**

Елементи методу бухгалтерського обліку	Групи методів бухгалтерського обліку	Елементи облікової політики, що впливають на порядок застосування відповідних груп методів бухгалтерського обліку
Документування	Первинне спостереження	Спосіб заповнення службових полів податкової накладної
		Особливості виписування податкових накладних
Інвентаризація		Особливості нумерації податкових накладних
		Порядок заповнення податкових накладних при отриманні передоплати
Оцінка	Вартісне оцінювання	Процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ
Калькулювання		
Рахунки	Групування та систематизація	Порядок формування показників фінансової та податкової звітності в частині розрахунків за ПДВ
Подвійний запис		Перелік субрахунків, призначених для обліку розрахунків за ПДВ
		Методика ведення окремого обліку розрахунків за ПДВ
Баланс	Підсумкове узагальнення	Порядок відображення податкового кредиту у декларації з ПДВ за податковими накладними, отриманими у наступних звітних періодах
Звітність		

Виходячи із вищевикладеного можна зробити висновок, що правильна й продумана організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків, зокрема за ПДВ, положення якої закріплені в обліковій політиці підприємства, є запорукою покращання податкової дисципліни суб'єкта господарювання та дозволяє підприємству уникнути витрат на сплату штрафів та інших видів фінансових санкцій, накладених податковими органами.

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

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

Таблиця 2.3

Субрахунки до рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку України [узагальнення автора]

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

Отже, на сьогодні для накопичення інформації про стан всіх розрахунків за податками й платежами до бюджету відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [72] призначений рахунок 64 “Розрахунки за податками” без будь-якої закріпленої деталізації субрахунків (деталізація субрахунків здійснюється підприємствами самостійно залежно від потреб управління). Проте Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [38] зобов'язує суб'єктів господарювання вести бухгалтерський облік із застосуванням субрахунків 641 “Розрахунки за ПДВ”, 643 “Податкові зобов'язання” та 644 “Податковий кредит”. Таким чином, спостерігаємо невідповідність норм законодавства, зокрема, вимог Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [72] та Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [38]. Тому постає питання з'ясування доцільності застосування закріплених субрахунків 643 та 644.

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

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

Поклавши в основу підхід до побудови системи субрахунків, призначених для систематизації інформації про стан розрахунків за ПДВ Республіки Болгарія пропонуємо для виокремлення інформації щодо розрахунків за ПДВ відкривати до рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” субрахунок 641 “Розрахунки за податком на додану вартість” з подальшим поділом на субрахунки II-го порядку (рис. 2.4).

64 “РОЗРАХУНКИ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ”

641 “Розрахунки за податком на додану вартість”

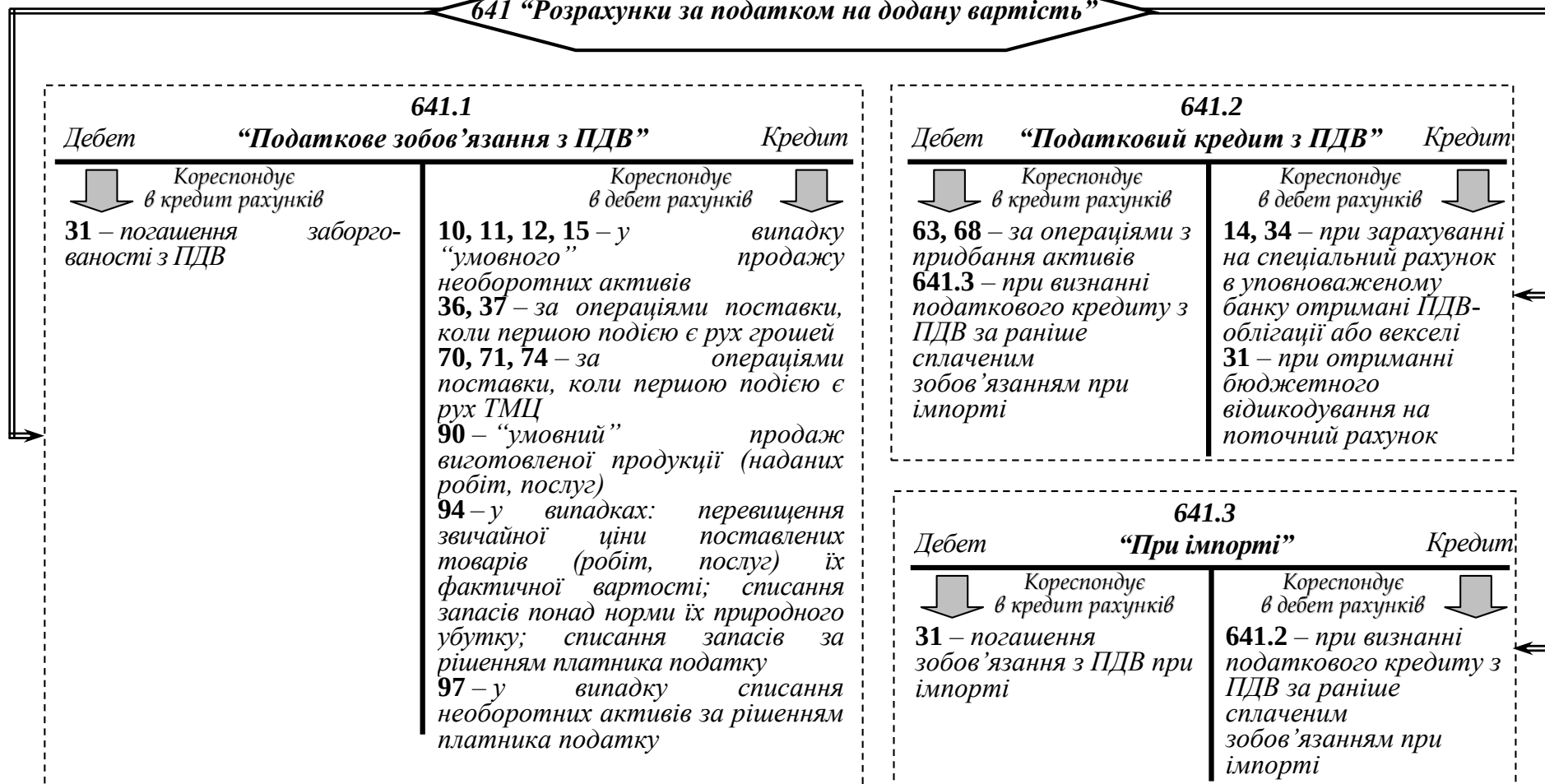


Рис. 2.4. Запропонований підхід до облікового відображення розрахунків за ПДВ

ТОВ «Новомосковський посуд»

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

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

Відображення податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до запропонованого підходу розкрито в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту з ПДВ
на ТОВ «Новомосковський посуд»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Чинний порядок		Запропонований порядок	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
МЕТОД ОБЛІКУ ЗА ПЕРШОЮ ПОДІЄЮ					
Перша подія – отримання товару					
1	Оприбутковано товари від постачальника	281	631	281	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	641.2.1.2	631
3	Оплачено придбаний товар	631	311	631	311
Перша подія – здійснення передоплати					
4	Перераховано аванс постачальнику	371	311	371	311
5	Визнано податковий кредит з ПДВ	641	644	641.2.1.1	631
6	Оприбутковано товари	281	631	281	631
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	641.2.1.2	641.2.1.1
8	Зарахування раніше перерахованого авансу в рахунок погашення заборгованості за придбаний товар	631	371	631	371
Повернення приданих товарів постачальнику					
9	Відображено повернення товарів (СТОРНО)	281	631	281	631

Продовж. табл. 2.4

№ з/п	Зміст господарської операції	Чинний порядок		Запропонований порядок	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
10	Відкоригований податковий кредит з ПДВ (СТОРНО)	641	631	641.2.1.2	631
<i>Отримання в оренду активу</i>					
11	Акцептовано платіж за отриманий в оренду актив	91	685	91	685
12	Визнано податковий кредит з ПДВ	641	685	641.2.1.2	685
<i>Імпорт товарів</i>					
13	Сплачено мито за товар при перетині кордону	642	311	642	311
14	Сплачено митний збір за товар при перетині кордону	685	311	685	311
15	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	644	641	X	X
16	Сплачено ПДВ за товар при перетині кордону	641	311	641.3	311
17	Оприбутковано товари від іноземного постачальника	28	632	28	632
18	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	641.2.1.2	641.3
19	Включено раніше сплачене мито до первісної вартості товарів	28	642	28	642
20	Включено раніше сплачений митний збір до первісної вартості товарів	28	685	28	685
<i>КАСОВИЙ МЕТОД ОБЛІКУ</i>					
<i>Перша подія – отримання послуги</i>					
21	Отримано послугу від постачальника	91	631	91	631
22	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	641.2.2.2	631
23	Оплачено придбаний товар	631	311	631	311
24	Визнано податковий кредит з ПДВ	641	644	641.2.2.1	641.2.2.2

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

Відображення податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до запропонованого підходу наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Бухгалтерський облік податкового зобов'язання з ПДВ
на ТОВ «Новомосковський посуд»**

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

Продовж. табл. 2.5

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

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

2.3. Методика складання та порядок подання декларації з податку на додану вартість

Декларація з ПДВ ТОВ «Новомосковський посуд» складається у такій послідовності :

- декларація з ПДВ подається за формою, чинною на дату її подання (п. 1 р. III Порядку № 21);
- до декларації вносяться дані податкового обліку платника ПДВ окремо за кожен звітний (податковий) період без наростаючого підсумку (п. 1 р. III Порядку № 21);
- усі показники в декларації з ПДВ проставляються в гривнях без копійок із відповідним заокругленням за загальновстановленими правилами (п. 4 р. III Порядку № 21) [81];
- у колонці А в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування ПДВ, сума податку вказується в колонці Б (п. 5 р. III Порядку № 21) [81];
- платник ПДВ самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в декларації з ПДВ. Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника (п. 6 р. III Порядку № 21);
- у рядках декларації з ПДВ, що не заповнюються, нулі, прочерки й інші знаки чи символи не проставляються (п. 6 р. III Порядку № 21) [81].

Декларація з ПДВ складається із:

- вступної частини;
- трьох розділів;
- обов'язкових додатків.

Е полі 01 відмітку про тип декларації з ПДВ:

- у рядку 011 «Звітна» проставляють позначку «X» у разі подання декларації за звітний період;
- у рядку 012 «Звітна нова» - позначку «X» у разі подання нової

декларації з виправленими показниками за звітний період до закінчення граничного строку її подання (п. 50.1 ПКУ) [81].

У полі 02 платники ПДВ зазначають звітний (податковий) період (місяць/квартал), за який подається декларація з ПДВ. Своєю чергою:

- у разі подання декларації за перший звітний (податковий) період особа, зареєстрована як платник ПДВ з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, у полі 02 зазначає перший повний календарний місяць (ч. 1 п. 1 р. II Порядку № 21) [81];

- у разі подання декларації за останній звітний (податковий) період особа, ПДВ-реєстрація якої анулюється в інший день, аніж останній день календарного місяця, у полі 02 зазначає період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем цього анулювання, тобто неповний календарний місяць (ч. 2 п. 1 р. II Порядку № 21) [81].

У полі 03 «Платник» зазначають:

- повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;
- дату й номер договору (угоди) про спільну діяльність/управління майном/розподіл продукції (відповідно до п.п. 8, 9 і 10 р. I Порядку № 21) [81].

У полі 03.1 «Податковий номер платника податку або серія та/або номер паспорта» зазначають:

- код за ЄДРПОУ платника податку чи реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами, або реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи, або
- серію та/або номер паспорта фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

У полі 04 зазначають індивідуальний податковий номер (далі – ІПН) платника ПДВ.

Відповідно до п. 1.6 р. I Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Мінфіну України від

14.11.2014 р. № 1130, особі, що реєструється як платник ПДВ, присвоюють:

- 12-значний ІПН - для юридичних осіб;
- 10-значний ІПН - для фізичних осіб;
- 9-значний ІПН - для осіб, відповідальних за нарахування та сплату

ПДВ до бюджету під час виконання договорів про спільну діяльність без створення юридичної особи, для управителів майна за договорами управління майном, інвесторів (операторів) відповідно до угод про розподіл продукції, на яких покладено ведення податкового обліку з ПДВ за угодами про розподіл продукції;

- 12-значний або 9-значний ІПН - для постійних представництв нерезидентів.

Поле 05 платник ПДВ зазначає:

- податкову адресу (місце обліку платника ПДВ);
- поштовий індекс;
- телефон;
- факс;
- e-mail.

У полі 06 «Сільськогосподарський товаровиробник, внесений або який претендує на внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації» вступної частини декларації проставляють цифру:

«1» - у разі подання декларації платником ПДВ - сільгоспвиробником, який провадить види діяльності, передбачені п. 16¹.3 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. № 1877-IV (далі — Закон № 1877), та який унесений до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону № 1877;

«2» - у разі подання декларації платником ПДВ - сільгоспвиробником, який провадить види діяльності, передбачені п. 16¹.3 Закону № 1877, та який претендує на внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації згідно із Законом № 1877.

Поле «Декларація подається до» зазначається найменування

контролюючого органу, до якого подається декларація з ПДВ.

Податкова декларація з податку на додану вартість ТОВ «Новомосковський посуд» та методика її заповнення наведено у додатках И, К.

Отже, за проведеними розрахунками за звітний період ТОВ «Новомосковський посуд» та на підставі розділу III Розрахунки за звітний період різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту склала 1245290 грн.

Крім того, у заключній частині декларації з ПДВ проставляють відмітки про:

- перехід на місячний податковий період із поточного звітного (податкового) періоду;
- подання декларації за останній звітний (податковий) період у разі анулювання реєстрації платником ПДВ;
- застосування касового методу податкового обліку;
- подання до декларації додатків.

До того ж у разі здійснення коригування від'ємного значення ПДВ самостійно чи за результатами податкової перевірки у заключній частині декларації з ПДВ заповнюється окрема таблиця «Збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу на підставі податкового повідомлення-рішення та/або уточнюючого розрахунку».

Відповідальність за неподання або несвоєчасне подання за декларацією з ПДВ така ж, як і за деклараціями з інших податків і зборів. Це тягне за собою штраф згідно з п. 120.1 ПКУ у розмірі 170 грн за кожне таке неподання чи несвоєчасне подання. Ті самі дії, учиненні платником податків, до якого протягом року уже було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Висновки за розділом 2

Дослідження організації і методики обліку розрахунків з податку на додану вартість дозволяє сформулювати наступні висновки:

Податкова політика держави реалізується через податковий механізм, що складається з елементів макро та мікрорівня. Для реалізації елементів податкового механізму макрорівня необхідна інформація про податковий кредит та податкове зобов'язання з ПДВ, а також причину, що дозволила їх ідентифікувати: рух коштів чи рух ТМЦ. Необхідність врахування причини ідентифікації податкового зобов'язання та кредиту з ПДВ обумовлена паралельним існуванням двох методів обліку ПДВ: касового та за першою подією. Визначені напрями інформації слугують основою для удосконалення методичних підходів до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.

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

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

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

складі іншої поточної кредиторської заборгованості.

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

Подання податкової декларації з податку на додану вартість ТОВ «Новомосковський посуд» передбачено пунктом 46.1 статті 46 розділу II "Адміністрування податків, зборів, платежів" та статтею 203 розділу V "Податок на додану вартість «Податкового кодексу України».

Декларація ТОВ «Новомосковський посуд» складається із вступної частини, службових полів, трьох розділів та обов'язкових додатків.

За проведеними розрахунками за звітний період ТОВ «Новомосковський посуд» та на підставі розділу III Розрахунки за звітний період різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту склала 1245290 грн.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Організація внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість

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

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

Для того, щоб внутрішній контроль успішно функціонував необхідна його раціональна організація. На сьогодні відсутній єдиний підхід до розуміння сутності організації контролю. Дослідивши різні підходи до розуміння терміна “організація” М.Д. Корінько дійшов висновку, що організацію можна розглядати як процес, систему (при чому як система вона

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

Дослідження робіт провідних вчених в галузі контролю, проведене доктором наук Л.М. Растамхановою [89] показало, що класично склався поділ на такі елементи внутрішнього контролю: облікова система, процедури контролю та середовище контролю, проте автор в своїй дисертації довела, що в сучасних умовах нова структура системи контролю, запропонована COSO, яка доповнена такими елементами як “контрольна діяльність” та “оцінка ризиків”, є більш ефективною. Тому за основу в дослідженні при побудові системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ приймаємо п'ять елементів ризик-орієнтованої концепції: система бухгалтерського обліку, середовище контролю, процедури контролю, оцінка ризиків та моніторинг (Додаток Л).

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

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

- 1) достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зокрема, в частині податкового планування;
- 2) збереження документів, що засвідчують право на визнання

податкового кредиту та декларують виникнення податкового зобов'язання, оскільки вони служать доказовою базою при вирішенні судових спорів;

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

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

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

Професор Т.І. Криштальова [49] наголошує, що однією з головних умов успішного здійснення внутрішнього контролю є гармонізація інтересів держави щодо наповнення державного бюджету (тобто, правильність визначення бази оподаткування, сум податкового кредиту і податкового зобов'язання, а також вчасне погашення заборгованості перед бюджетом з ПДВ) та підприємством в частині уникненні штрафних санкцій. Погоджуємося з думкою науковця, тому цільове спрямування внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ в узагальненому вигляді можна визначити як дослідження законності, доцільності та достовірності господарських операцій, які пов'язані зі здійсненням розрахунків за ПДВ, забезпечення повноти нарахування та сплати ПДВ, а також уникнення (мінімізація) штрафних санкцій в частині розрахунків за ПДВ (рис. 3.1).

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

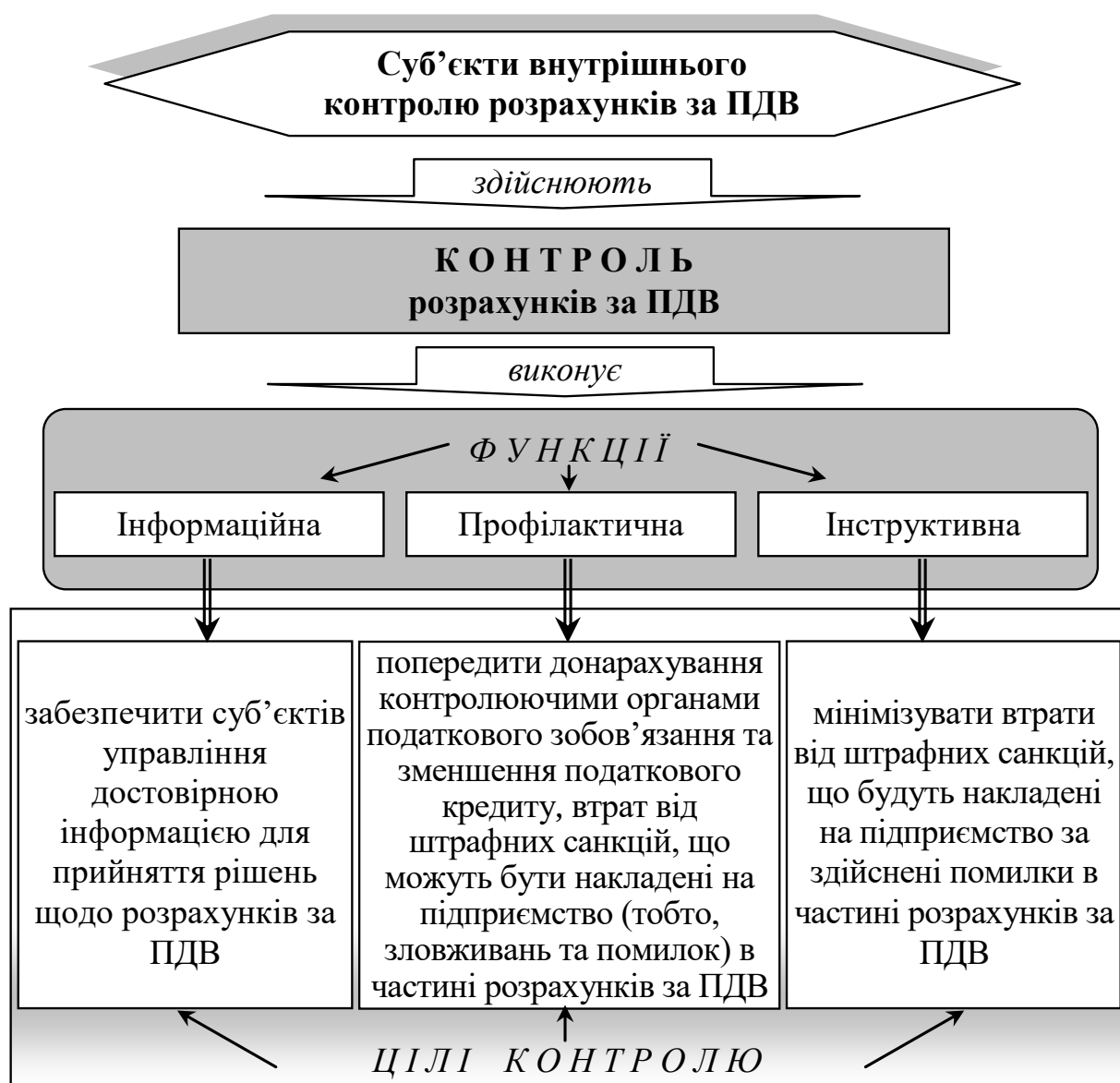


Рис. 3.1. Цільове спрямування внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ [45]

Якщо технічне та економічне забезпечення внутрішнього контролю здебільшого є універсальними (тобто, не містять особливих характерних ознак за різними об'єктами контролю), то організаційне, інформаційне, методичне та нормативно-правове забезпечення суттєво різнитимуться залежно від об'єктів контролю, в зв'язку з чим набуває актуальності дослідження даних видів забезпечень щодо контролю розрахунків за ПДВ (рис. 3.2).

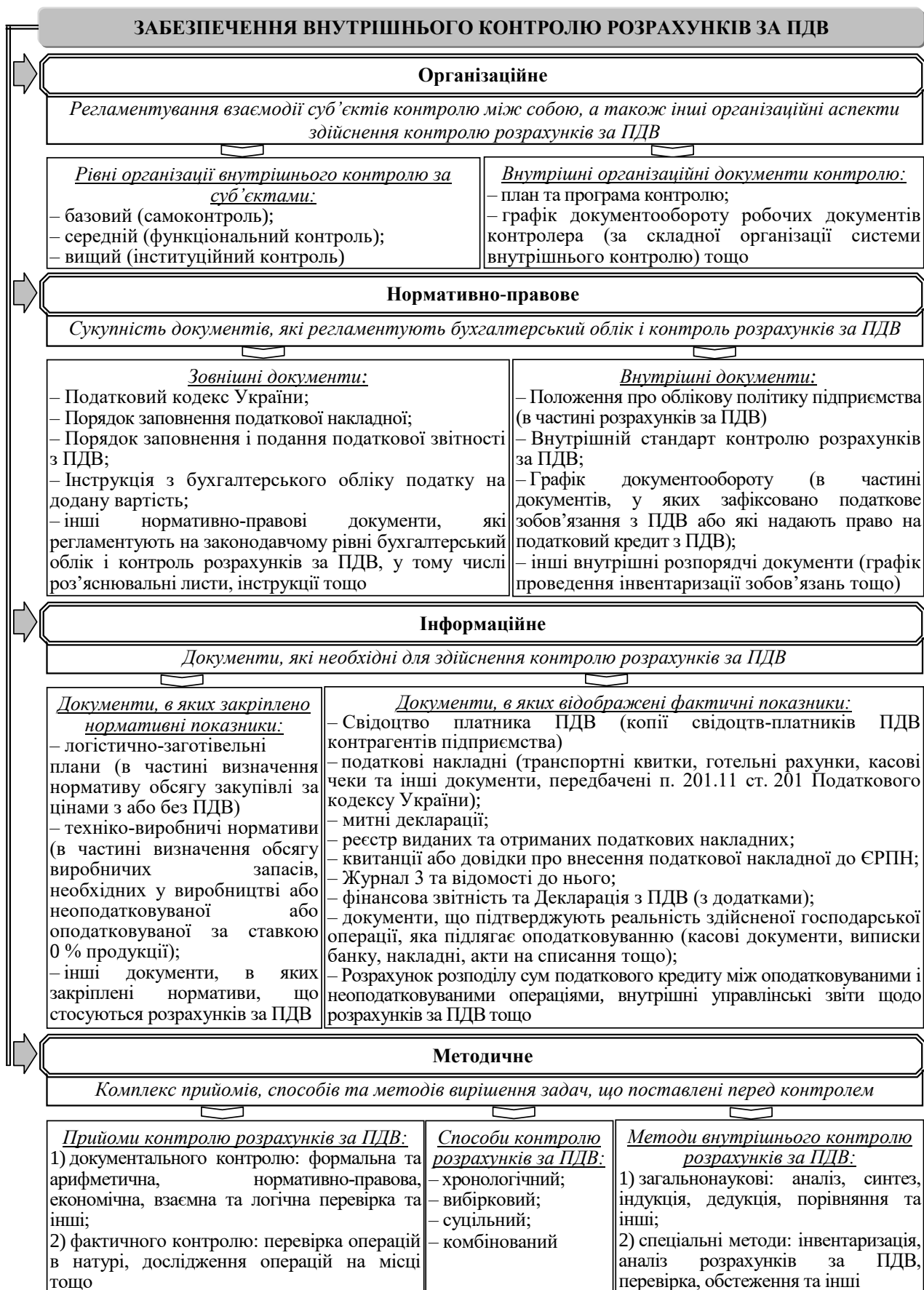


Рис. 3.2. Характеристика видів забезпечень системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ [45]

Контроль розрахунків з ПДВ здійснюється за трьома основними напрямми, залежно від яких різняться об'єкт та предмет такого контролю (рис. 3.3).

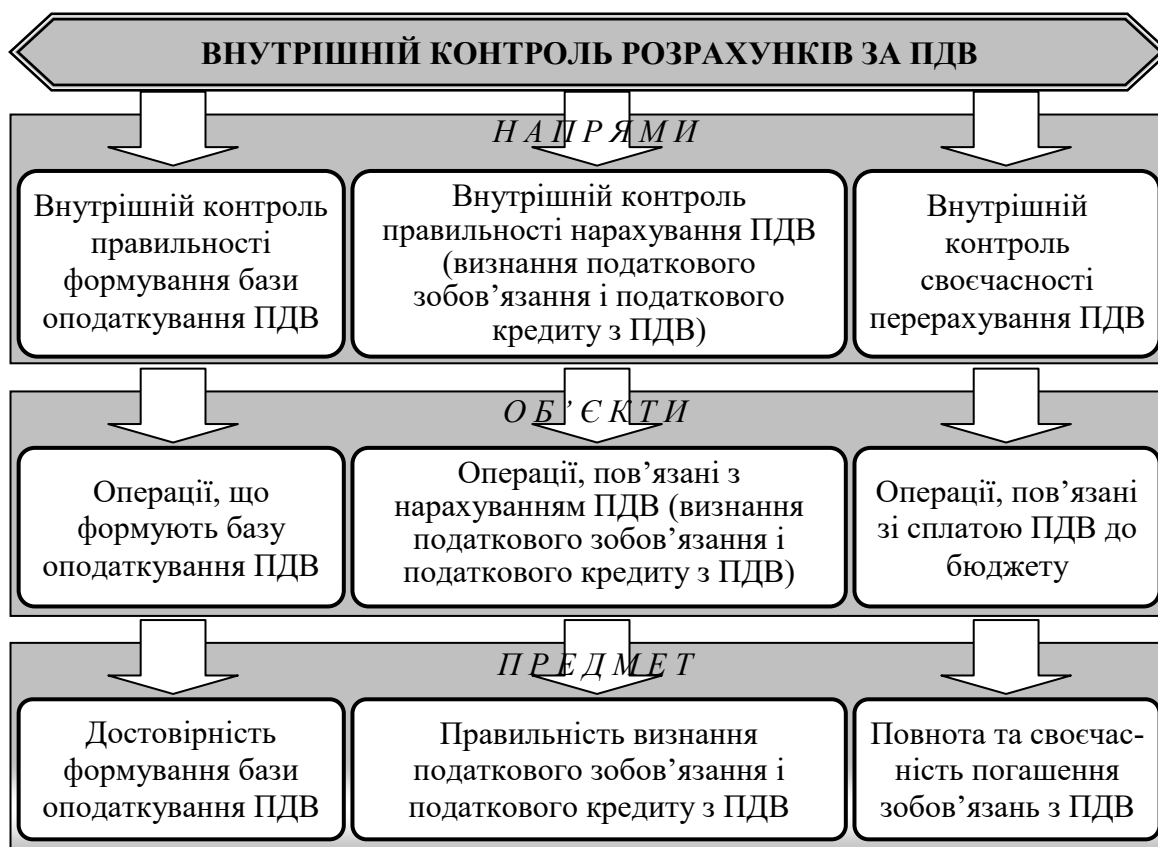


Рис. 3.3. Напрями, об'єкт та предмет здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ [45]

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

Суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ визначаються залежно від рівня організації системи внутрішнього контролю (рис. 3.4).

Підхід до визначення суб'єктів внутрішнього контролю відповідно до рівнів його організації не суперечить загальноприйнятому поділу внутрішнього контролю на два види залежно від суб'єктів його проведення на інституційний та функціональний контроль.

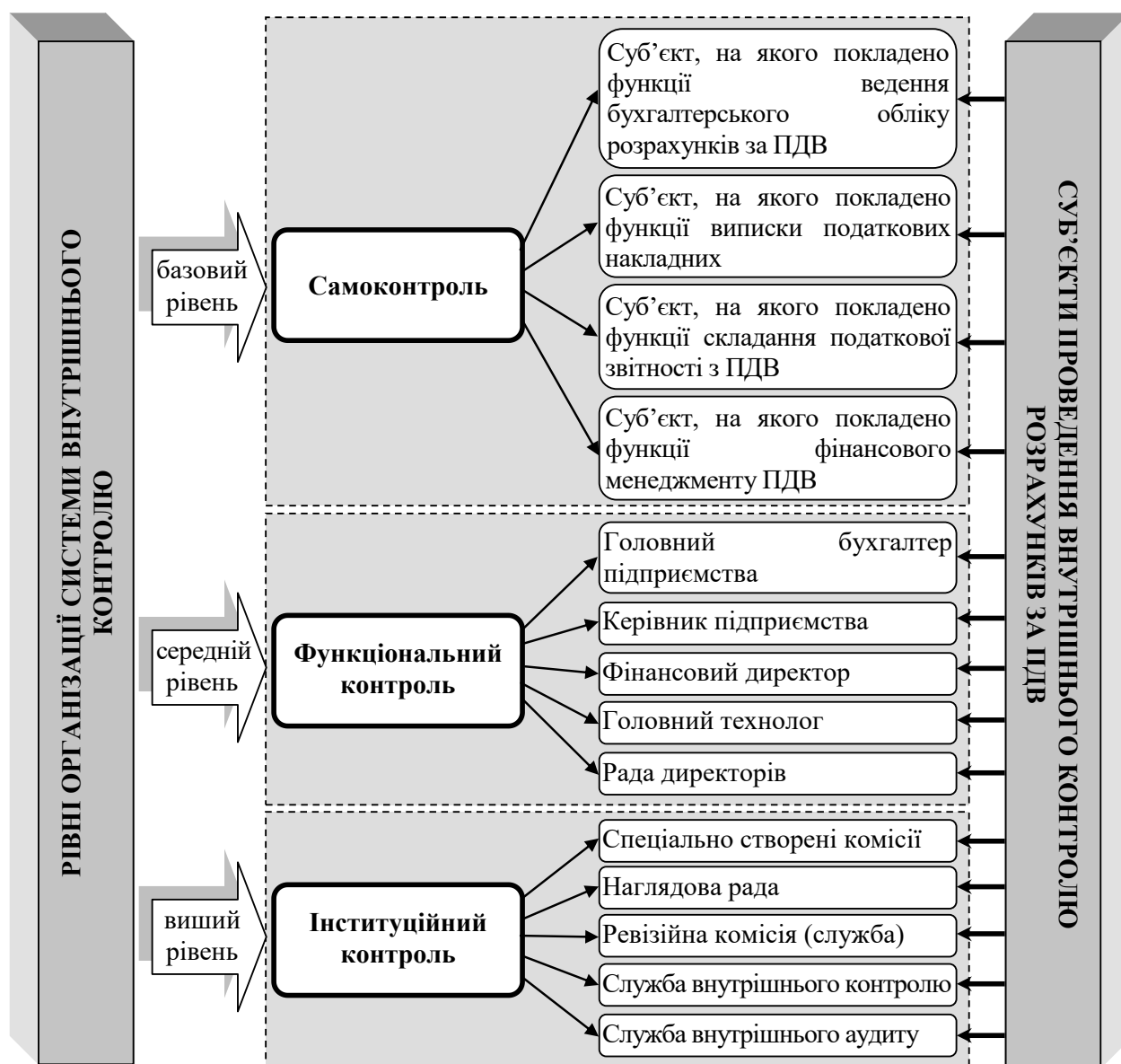


Рис. 3.4. Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ

У випадку виявлення недоліків системи внутрішнього контролю на підприємстві, які призводять до викривлень в бухгалтерському обліку, необхідно перевірити обороти за рахунками обліку податкового зобов'язання, податкового кредиту, доходів, розрахунків з постачальниками, розрахунків покупцями.

Підхід до визначення суб'єктів внутрішнього контролю відповідно до рівнів його організації не суперечить загальноприйнятому поділу внутрішнього контролю на два види залежно від суб'єктів його проведення на

інституційний та функціональний контроль. При цьому погоджуємося з твердженням М.Д. Корінька, що ступінь складності організації внутрішнього контролю має відповідати організаційній структурі підприємства, розмірам його діяльності та формі власності [45, с. 15]. На організацію внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ впливають такі фактори: облікова політика в частині розрахунків за ПДВ, обсяг оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, інтенсивність операцій з постачання, компетенція та професіоналізм облікового персоналу.

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

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

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

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

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

Таблиця 3.1

**Запропоновані розділи Внутрішнього стандарту контролю
розрахунків за ПДВ ТОВ «Новомосковський посуд»**

№ з/п	Розділ положення	Характеристика
1	Загальні положення	Наводиться трактування базових понять та термінів щодо яких можливе неоднозначність розуміння. Також потрібно закріпити мету, задачі положення, сферу його застосування, взаємозв'язок з іншими положеннями та нормативними документами
2	Основні вимоги до контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ	Визначається періодичність здійснення такого контролю, суб'єктів контролю, вимоги до контролерів тощо
3	Основні джерела інформації	Надається перелік тих джерел, з яких може бути отримана достовірна інформація про нарахування та сплату ПДВ
4	Методика здійснення перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ	Передбачає закріплення методичних аспектів проведення контролю нарахування та сплати ПДВ, послідовність етапів перевірки, застосовуваних прийомів контролю тощо
5	Заключна частина	Закріплюється порядок оформлення та надання результатів перевірки нарахування та сплати ПДВ
6	Додатки	Наводяться зразки внутрішніх документів, громіздкі таблиці, приклад висновку за результатами контролю (акту або іншого документу)

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

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

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

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

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

**Процес внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на
ТОВ «Новомосковський посуд»**

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

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

При побудові плану та програми контролю слід врахувати, що помилки, пов'язані з розрахунками за ПДВ, можуть виникнути на будь-якому етапі господарських взаємовідносин: від укладання господарських договорів (неправильне зазначення індивідуального податкового номеру контрагента, помилкове зазначення контрагента як платника ПДВ тощо), до моменту виконання умов договору – поставки предмета договору та кінцевого розрахунку (наприклад, неправильне визначення дати “першої події”, відображення податкового кредиту в системі бухгалтерського обліку до моменту отримання податкової накладної від контрагента тощо).

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

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

3.2. Методика внутрішнього контролю розрахунків з податку на додану вартість

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

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

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

Таблиця 3.3

**Контрольні процедури та методика внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ
за попереднього внутрішнього контролю ТОВ «Новомосковський посуд»**

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

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

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

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

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

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

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

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

В загальному, контроль правильності розрахунків за ПДВ можна здійснювати двома шляхами: від документів до звітності; від звітності до документів. Обидва шляхи є рівнозначними для контролю, а обирати їх

контролер повинен на основі досвіду та аналізу виявлених помилок в минулих періодах.

Під час здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ контролер використовує робочі документи, в які заносяться необхідні дані, за якими, у підсумку, надається висновок про виявлені порушення. Типових форм робочих документів контролерів немає, кожне підприємство розробляє їх самостійно і закріплює необхідність застосування у внутрішніх розпорядчих документах. З метою забезпечення проведення контролю на високому рівні пропонуємо власний розроблений пакет робочих документів внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ для ТОВ «Новомосковський посуд».

З метою виявлення відхилень за нарахованими податковими зобов'язаннями в розрізі операцій пропонуємо використовувати розроблену Порівняльну відомість нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів (рис. 3.5).

(найменування підприємства) Код ЄДРПОУ _____	“ЗАТВЕРДЖУЮ” “__” _____ 20__ р.			
Порівняльна відомість нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів				
<i>Операція (з посиланням на первинний документ)</i>	<i>Нараховане податкове зобов'язання за даними контролера, грн.</i>	<i>Нараховане податкове зобов'язання за даними бухгалтерського обліку, грн.</i>	<i>Відхилення, грн.</i>	<i>Примітка</i>
1	2	3	4	5
...	...	...	...	...
Всього:				X
Відомість склав: _____ / _____ /				

Рис. 3.5. Запропонована Порівняльна відомість нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів ТОВ «Новомосковський посуд»

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

З контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ для ТОВ «Новомосковський посуд» пропонуємо використовувати Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ (рис. 3.6).

(найменування підприємства)		"ЗАТВЕРДЖУЮ"	
Код ЄДРПОУ _____		“ ” _____ 20__ р.	

Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ

Період	Гранична дата погашення зобов'язаності з ПДВ	Заявлена в Декларації з ПДВ сума податкового зобов'язання, що підлягає сплати грн.	Дата фактичного перерахування коштів	№ платіжного доручення	Сума, грн.	Кількість днів прострочення	Сума очікуваних штрафних санкцій, грн.	Причини несвоєчасності перерахування коштів
			Залишок коштів на особистому рахунку платника податків на початок звітного періоду:					
Узгоджена сума податкового зобов'язання за період, грн.			Всього перераховано за період:					
X	X		Залишок коштів на особистому рахунку платника податків на кінець звітного періоду:					

**Рис. 3.6. Запропонована Відомість контролю своєчасності
перерахування ТОВ «Новомосковський посуд»
належних до сплати сум ПДВ**

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

В цілому, застосування запропонованих форм робочих документів для ТОВ «Новомосковський посуд» дозволить виявити помилки в системі

бухгалтерського обліку та вчасно їх попередити. Внутрішніми контролерами можуть бути розроблені й інші форми робочих документів залежно від особливостей побудови системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

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

Таким чином, на методичній стадії контролю здійснюється контроль правильності визначення бази оподаткування, визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ, а також вчасного перерахування належних до сплати сум ПДВ до бюджету.

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

Помилки, пов'язані з розрахунками за ПДВ на ТОВ «Новомосковський посуд», можуть виникнути на будь-якому етапі господарських взаємовідносин: від укладання господарських договорів (неправильне зазначення індивідуального податкового номеру контрагента, помилкове зазначення контрагента як платника ПДВ тощо), до моменту виконання умов договору-поставки предмета договору та кінцевого розрахунку.

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

Професор Т.І. Криштальова виділила такі ознаки неправомірних дій господарюючих суб'єктів: приховування виручки (доходів),

некоректні операції з активами підприємства, необґрунтоване збільшення витрат, маскуванню особистих доходів під витрати підприємства, підробка документів, заснування нових господарюючих структур з пільговими податковими режимами, використання банківських рахунків з порушенням встановлених правил [49, с. 26]. Прийнявши таку класифікацію за основу виділяємо такі основні ознаки порушень в частині розрахунків за ПДВ, що залишаються в документах бухгалтерського обліку (рис. 3.7).

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

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

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

2. Здійснення податкового планування. Дані бухгалтерського обліку є основою для розробки фінансових планів, в тому числі, щодо податків. Лише за наявності достовірної інформації, яку отримують з системи бухгалтерського обліку, фінансовий менеджер (або інша уповноважена особа) може спланувати

рух фінансових потоків в частині податкових платежів, а також обґрунтувати доцільність зміни системи оподаткування.

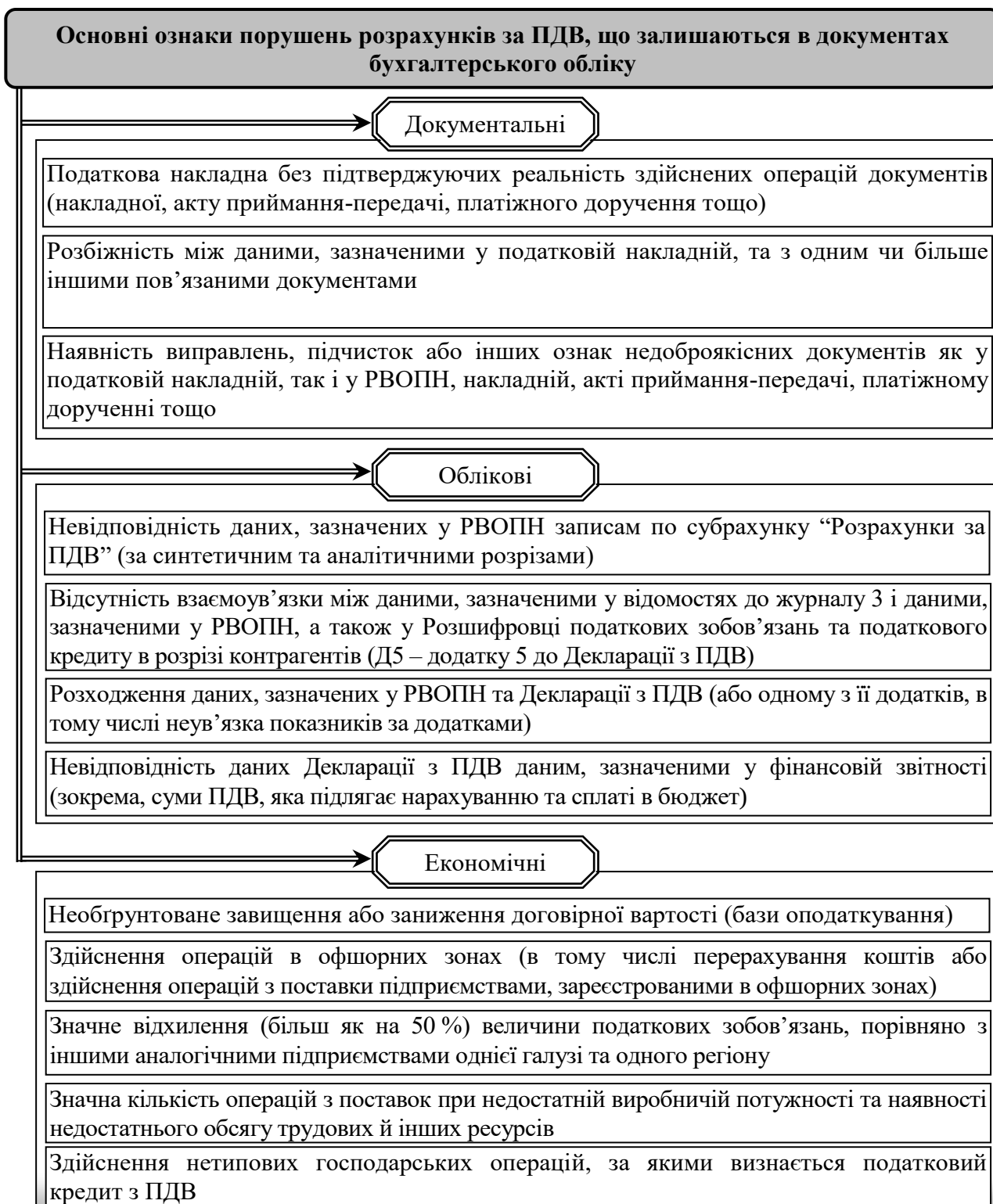


Рис. 3.7. Ознаки порушень в частині розрахунків за ПДВ, що залишаються в документах бухгалтерського обліку

ТОВ «Новомосковський посуд»

3. Попередження штрафних санкцій. На практиці може виникнути ситуація, коли за даними бухгалтерського обліку підприємство не має заборгованості перед бюджетом зі сплати ПДВ, проте за даними державної податкової інспекції підприємство є боржником. Відповідно, податковий орган нараховує штрафні санкції та надсилає податкові повідомлення-рішення або податкові вимоги щодо сплати сум податку, пені та штрафу. Суб'єкт господарювання, не погоджуючись із штрафними санкціями, може ініціювати проведення судово-бухгалтерської експертизи (у разі вирішення спору через суд), висновок якої буде не на користь підприємства якщо виявиться, що підприємство дійсно має борги зі сплати ПДВ до бюджету. В такому разі підприємство повинно буде погасити несплачену суму ПДВ, штрафні санкції, пеню, а також судові витрати. З метою попередження настання такої ситуації підприємство може ініціювати проведення звірки стану розрахунків за податками (в тому числі, й ПДВ).

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

Проведення інвентаризації розрахунків за ПДВ має своє особливості:

- 1) відсутність інвентаризаційної комісії;
- 2) особливе документальне оформлення;
- 3) тривалий час здійснення.

Для здійснення інвентаризації за розрахунками з ПДВ керівник ТОВ «Новомосковський посуд» подає письмову вимогу про звірення стану розрахунків з бюджету з ПДВ до державної фіскальної служби і наказом призначає уповноважену особу для здійснення такої звірки (як правило, бухгалтера, який відповідає за облік розрахунків за ПДВ або головного бухгалтера). Уповноважена особа надає необхідні документи щодо нарахування та сплати ПДВ (у тому числі тих, що підтверджують суми нарахованих та сплачених штрафних санкцій, пені) за період, що підлягає звірці. Зі своєї сторони, інспектор державної фіскальної служби також робить необхідні вибірки з особового рахунку платника. На основі даних, що надає уповноважена особа підприємства і даних інспектора фіскальної служби складається акт звірки. Цей акт підписують лише дві особи: бухгалтер та податковий інспектор. Тому створення інвентаризаційної комісії для звірки розрахунків за ПДВ є недоцільним і не вимагається чинним законодавством.

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

На заключній стадії контролю суб'єкти внутрішнього контролю надають висновок про результати контролю, виявлені помилки, відхилення, а також надають пропозиції з їх усунення. Запропоновано всі виявлені порушення фіксувати у спеціально розробленому Описі виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ (рис. 3.8).

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

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

Опис склав: _____ (підпис)	/ _____ / (Прізвище, ініціали)

Рис. 3.8. Запропонована форма опису виявленого порушення під час внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «Новомосковський посуд»

Запропонований опис виявленого порушення деталізує усі виявлені порушення з посиланням на первинний документ, в якому виявлено порушення, нормативну базу, яку порушено, відповідальну за складання такого документа особу, наслідків допущеного порушення, а також пропозиції щодо його виправлення. Застосування такого документу на практиці дозволить не

переобтяжувати висновок про результати внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ громіздкою деталізацією, але дозволить в разі необхідності отримати всю необхідну інформацію в розрізі виявлених порушень.

Інспекційна стадія внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ передбачає здійснення контролю за реалізацією рішень, прийнятих на заключній стадії внутрішнього контролю. Важливе значення на цьому етапі має контроль за термінами виправлення помилок, оскільки система внутрішнього контролю може виявити порушення одразу після подачі декларації з ПДВ, а швидкість їх виправлення впливає на розмір штрафних санкцій (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

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

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

Як впливає з табл. 3.4, якщо помилка буде виправлена до закінчення граничного строку подачі декларації підприємство не понесе жодних втрат у вигляді штрафних санкцій. Якщо помилка буде виправлена після закінчення граничного строку подачі декларації, але до подачі Декларації з ПДВ за наступний звітний період – то підприємство понесе витрати на сплату штрафних санкцій у розмірі 3 % від суми недоплати. А якщо помилка буде виправлена у декларації наступного звітного періоду – то сума штрафних санкцій вже становитиме 5 % від суми недоплати. Отже, чим довший термін виправлення помилки, тим більше втрат зазнає підприємство. Тому основним

завданням на інспекційній стадії контролю є контроль за своєчасністю виправлення помилок за способом, погодженим управлінським персоналом.

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

Висновки за розділом 3

Дослідження організації та методики контролю розрахунків за ПДВ дозволили дійти висновків, а також обґрунтувати наступні пропозиції.

На сьогодні у літературних джерелах недостатньо висвітлено питання організації та методики внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на відміну від аспектів проведення зовнішнього контролю таких розрахунків, що обумовило вибір напрямку дослідження. Встановлено, що внутрішній контроль розрахунків за ПДВ спрямований на виявлення негативних фактів та податкових ризиків господарської діяльності підприємства. Тому основним завданням внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ є попередження та мінімізація наслідків реалізації податкового ризику за рахунок законності, своєчасності та повноти здійснення розрахунків за ПДВ.

Суб'єкти внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ визначаються залежно від рівня організації системи внутрішнього контролю. Запропоновано виділити три рівня організації системи внутрішнього контролю (базовий,

середній та вищий), відповідно до яких різнитимуться контрольні функції суб'єктів такого контролю.

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

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

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

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено узагальнення теоретичних положень та здійснено вирішення завдання удосконалення обліку й контролю податку на додану вартість. За отриманими результатами дослідження сформульовано ряд висновків, що відображають вирішення основних завдань відповідно до поставленої мети дослідження.

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

Генезис становлення ПДВ дозволяє дійти висновку, що при розробці та введенні цього податку країни переслідували не лише фіскальну, а й економічну мету. На основі аналізу частки ПДВ у податкових надходженнях держбюджету встановлено тенденцію до фіскального спрямування цього податку в Україні, що обумовлює актуальність дослідження бухгалтерського обліку і контролю розрахунків за ПДВ як засобу зменшення ймовірності накладання на платника податку штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства.

Реформування пріоритету цілей державної податкової політики викликає зміну підходів до розуміння сутності ПДВ. Обґрунтовано, що ПДВ не є об'єктом бухгалтерського спостереження, а отже, і окремою бухгалтерською категорією. Визначено, що для цілей бухгалтерського обліку застосовують поняття “розрахунки за ПДВ”, під якими розуміють систему відносин між суб'єктом господарювання та державою в особі податкових органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства

кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату. Завдяки уточненню змісту розрахунків за ПДВ виділено об'єкти бухгалтерського обліку (податкове зобов'язання та податковий кредит, як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату).

Досліджено основні вдосконалення та недоліки існуючої нормативно-законодавчої бази з обліку та звітності з ПДВ в контексті євроінтеграційних процесів. Це дозволило удосконалити існуючі теоретичні положення щодо адаптації Податкового кодексу України та законодавства ЄС в частині непрямого оподаткування, шляхом гармонізації трактувань таких понять як: об'єкт оподаткування ПДВ, платник ПДВ, розмежування видів податкових пільг і ставок податку, що дасть змогу покращити умови ведення бізнесу, а також забезпечить рівномірний розподіл податкового навантаження на суб'єктів господарювання, підвищить інвестиційну привабливість вітчизняної економіки.

Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановки аналітичної роботи на ТОВ «Новомосковський посуд» дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві організована на високому рівні, наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства.

Провівши необхідні розрахунки, зроблено висновок, що загальна величина капіталу у 2018 році становила 212190 тис. грн, що на 74755 тис. грн або на 54,4% більше, ніж на кінець 2016 року та на 48169 тис. грн або на 29,4 % більше показника 2017 року.

Власний капітал ТОВ «Новомосковський посуд» у 2018 році становив 145318 тис. грн, що на 53326 тис. грн або на 58,0% більше, ніж на кінець 2016 року та на 29458 тис. грн або на 25,4 % більше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 66872 тис. грн., що на 21429 тис. грн або на 47,2% більше, ніж на кінець 2016 року та на 18711 тис.грн або на 38,9 % більше показника 2017 року, що характеризую діяльність підприємства негативно.

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році зросла на 265 осіб у порівнянні з 2016 роком та на 22 особи в порівнянні з 2017 роком і становила у 2018 році 895 осіб.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2018 році 7649 грн, що на 3314 грн або на 76,4% більше, ніж у 2016 році та на 2444 грн, або на 47,0% більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ТОВ «Новомосковський посуд», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 406694 тис. грн, що більше показника 2016 року на 191310 тис. грн, або на 88,8% та більше, ніж у минулому році на 89428 тис. грн, або на 28,2%.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 340961 тис. грн, що на 176559 тис. грн. або у 2 рази більше, ніж у 2016 році та на 83500 тис. грн., або на 32,4 більше, ніж у 2017 році.

Аналіз валового прибутку ТОВ «Новомосковський посуд» у 2018 році свідчить, що валовий прибуток становив 65733 тис. грн, що на 14751 тис. грн, або на 28,9% більше, ніж у 2016 році, та на 5928 тис. грн, або на 9,9% більше, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності ТОВ «Новомосковський посуд» у 2018 році одержало прибуток у сумі 32785 тис. грн, що на 9549 тис. грн більше показника 2016 року та на 883 тис. грн. або на 2,8% більше розміру прибутку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 29458 тис. грн, що на 10329 тис. грн. або на 54,0% більше показника 2016 року, та на 5614 тис. грн., або на 23,5% більше розміру прибутку 2017 року.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності ТОВ «Новомосковський посуд» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років.

Отже, показники діяльності підприємства ТОВ «Новомосковський посуд» протягом 2018 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

Податкова політика держави реалізується через податковий механізм, що складається з елементів макро та мікрорівня. Для реалізації елементів податкового механізму макrorівня необхідна інформація про податковий кредит та податкове зобов'язання з ПДВ, а також причину, що дозволила їх ідентифікувати: рух коштів чи рух ТМЦ. Необхідність врахування причини ідентифікації податкового зобов'язання та кредиту з ПДВ обумовлена паралельним існуванням двох методів обліку ПДВ: касового та за першою подією. Визначені напрями інформації слугують основою для удосконалення методичних підходів до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.

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

Метою організації як бухгалтерського, так і податкового обліку ПДВ на ТОВ «Новомосковський посуд» є оперативне відображення достовірної інформації щодо сум податку, які повинні бути вчасно перераховані до бюджету чи отримані в рахунок бюджетного відшкодування.

У бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства всі розрахунки з бюджетом на рахунку № 64 «Розрахунки за податками й платежами». За кредитом цього рахунка нараховують суми платежів до бюджету (податкові зобов'язання), а за дебетом - належні до відшкодування бюджету податки, їх сплата, списання тощо. Кредитове сальдо показує заборгованість підприємства перед бюджетом, тобто суму, яку підприємство має перерахувати до бюджету.

Дебетове сальдо за рахунком № 64 означає переплату податків до бюджету (податковий кредит), тобто надлишкове перераховану суму податків до бюджету, яку необхідно зарахувати в рахунок чергових платежів або повернути підприємству.

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

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

Діючий підхід до розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними ПДВ операціями викривлює достовірність показників звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення. За основу розподілу податкового кредиту запропоновано використовувати дані окремого обліку оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операцій, що реалізовується шляхом відкриття додаткових субрахунків II-го й інших порядків до рахунків необоротних активів, запасів та доходів, що дозволить прослідкувати зміну призначення придбаних активів та вчасно внести відповідні корективи.

Подання податкової декларації з податку на додану вартість ТОВ «Новомосковський посуд» передбачено пунктом 46.1 статті 46 розділу II "Адміністрування податків, зборів, платежів" та статтею 203 розділу V "Податок на додану вартість «Податкового кодексу України».

Декларація ТОВ «Новомосковський посуд» складається із вступної частини, службових полів, трьох розділів та обов'язкових додатків.

За проведеними розрахунками за звітний період ТОВ «Новомосковський посуд» та на підставі розділу III Розрахунки за звітний період різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту склала 1245290 грн.

Однією з головних функцій, які виконує бухгалтерський облік на

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

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

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

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

Запропоновано всі виявлені порушення фіксувати у спеціально

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

Трансформаційні зміни податкового законодавства та державної податкової політики обумовлюють потребу в організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. Розвинуті нами складові забезпечення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ дозволяють: а) регламентувати взаємодію суб'єктів контролю через уточнення їх контрольних функцій; б) формалізувати здійснення контролю шляхом затвердження Внутрішнього стандарту контролю розрахунків за ПДВ; г) визначити перелік документів, які підлягають контролю, що в комплексі підвищує рівень організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на ТОВ «Новомосковський посуд».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

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

с.

11. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.

12. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – 772 с.

13. Бутинець Ф.Ф. Інформаційне забезпечення господарського контролю: розуміння системи знань / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 2 (20). – С. 6-17.

14. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : монографія / Герасименко С.С., Єпіфанов А.О., Корінько М. Д. та ін. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. – 162 с.

15. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 500 с.

16. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.І. Кисла. – К.: ЦУЛ, 2010. – 536 с.

17. Василюк М. М. Внутрішній контроль та внутрішній аудит в системі управління підприємством / М.М. Василюк, Ю.А. Заграй // Вісник Прикарпатського університету. – Серія : Економіка. – 2014. – Випуск 4. – С. 358-362.

18. Василик О.О. Відображення сум ПДВ у фінансовій звітності / О.О. Василик // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 103-105.

19. Венцель В.Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності / В.Т. Венцель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 2 (20). – С. 106-119.

20. Власова О. Є. Конспект лекцій з курсу «Податковий облік» / Харк. нац.

акад. міськ. госп-ва. Харків: ХНАМГ, 2014. – 218 с.

21. Волошина Я. Нова система електронного адміністрування ПДВ / Я. Волошина, О. Гейчук, Т. Оттен // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – Берлін / Київ. – 2016. – 25 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/08/TN_04_2016_ukr.pdf.

22. Глухова В.І. Відшкодування ПДВ в процесі його адміністрування в Україні / В.І. Глухова, М.А. Нікітіна // Облік і фінанси АПК. – 2013. – № 3. – С. 122-125.

23. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.

24. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

25. Грінченко А.Ю. Оптимізація податкової політики суб'єктів господарювання / А.Ю. Грінченко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 3 (9). – С. 20-22.

26. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Всеукраїнський науково-практичний журнал (Інноваційна економіка). – 2013. – № 2. – С. 105-107. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2013_2/105.pdf.

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

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

29. Домбровський В. М. Управлінський облік: навчальний посібник / В. М.

Домбровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – К. : КНЕУ, 2012. – 278 с.

30. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: підручник / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2013. – 304 с.

31. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі / Т.Є. Дугар // Економіка і суспільство. – 2017. – Вип. №2. – С. 689-693. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economyandsociety.in.ua>.

32. Єфремова А.А. Облікова політика підприємства: зміст та формування: підручник / А.А. Єфремова – М.: Книжный мир, 2012. – 478 с.

33. Житний П.Є. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств / П.Є. Житний, І.І. Афанасєва // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №1(51). – С. 51–53.

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

35. Заєць І.В. Бухгалтерський облік і контроль як спосіб виявлення і попередження шахрайських операцій: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09 / Заєць Ігор Володимирович. – Житомир, 2012. – 184 с.

36. Зміни щодо ПДВ у проекті Податкового кодексу : розроблено відповідно до Директиви Ради ЄС / Спеціалізована державна податкова інспекція по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.zpnaolog.gov.ua/golovneskhovishche/novini/archive/2015/july-/article/zminishchodopdvvproektipodatkovogo-kodeksu-rozroble/>.

37. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 01.07.1997 № 141 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 818) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0039-05>.

38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України № 291 від 30.11.1999р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

39. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення / Б. Карпінський, Н. Залуцька // Економіст. – 2013. – № 1. – С. 30-33.

40. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навчальний посібник / М.Ю. Карпушенко. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241 с.

41. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник / К.Ф.Ковальчук. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 326 с.

42. Коваленко А.Г. ПДВ у системі оподаткування: історичний аспект становлення та розвитку / А.Г. Коваленко, Ю.А. Малащенко, О.О. Князева // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету / Економічні науки. – 2014. – Випуск 18 (частина II). – С. 111-117.

43. Косова Т.Д. Фінансовий аналіз : навчальний посібник / Т. Д. Косова, І. В. Сіменко. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 440 с.

44. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства. Навчальний посібник / М.Д. Корінько. – Фастів: “Поліфас”, 2014. – 440 с.

45. Корінько М.Д. Контроль та наліз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2014. – 395 с.

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

47. Коцан О. П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Науково-інформаційний вісник «Економіка». – 2014. – № 9. – С. 263-270.

48. Кравченко І.Ю. Облік і аналіз податкових платежів підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09

“Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / І.Ю. Кравченко. – К., 2010. – 18 с.

49. Кришталева Т.И. Концепция развития внутреннего и внешнего контроля расчетов с бюджетом и их информационного обеспечения: автореф. дис. на соис. науч. степ. доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Таисия Ивановна Кришталева. – М., 2011. – 41 с.

50. Кузнецов К. Криза змусить боротися з офшорами? / К. Кузнецов // Економічна правда. Проект “Української правди”, присвячений бізнесу та економіці. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/49f6b-db2102b5>.

51. Кулик П. Л. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС / П. Л. Кулик // Збірник наукових праць НУДПСУ. – 2010. – № 1. – С. 180–185.

52. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: навчальний посібник / Г. І. Купалова. – К.: Знання, 2013. – 639 с.

53. Левицька С. О. Звітність підприємств: підручник / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 240 с.

54. Лемішовська О.С. Організаційно-правовий зміст поняття “податкова політика” на підприємстві / О.С. Лемішовська // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – 2015. – Вип. 16.5. – С. 189-194.

55. 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» / М.В. Лесько. – Київ, 2014. – 21 с.

56. Лісовицький В. М. Історія економічних вчень / В. М. Лісовицький. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 240 с.

57. Логвінова К.Ю. Податковий аудит нарахування та сплати податку на додану вартість / К.Ю. Логвінова // Управління розвитком. – 2011. – № 19(116). – С. 74-76.

58. Метелиця В. Актуальні питання обліку ПДВ / В. Метелиця // Агробізнес сьогодні, газета підприємств АПК. – №14. – 2015. – С. 24-29.

59. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників

фінансової звітності: Наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476 / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

60. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України 28.03.13 р. № 433 р. / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

61. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish-/article?art_id=-382876&cat-_id=293536.

62. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

63. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : підручник / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

64. Найденко О.Є. Податковий контроль : навчальний посібник / О.Є. Найденко. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2013. – 224 с.

65. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2012. – 2389 с.

66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2015 № 73 / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

67. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування: навчальний посібник / М.І. Бондар, Л.Г. Ловінська, Н.М. Лисенко та ін. – К.: ДННУ «акад. фін. управління», 2014. – 585 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd7bcb081e07f6a1d3.

68. Облікова політика підприємства : навчальний посібник / Ю. А. Верига,

В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 312 с.

69. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. к.е.н.: 08.00.08 /О.І. Оксенюк. – Львів, 2016. – 231 с.

70. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник та ін. – Житомир: Рута, 2012. – 592 с.

71. ПДВ: реформувати не можна скасувати. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/4b9f92bc9fce1/>.

72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

73. Плахтій Т.Ф. Облік та аудит розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т.Ф. Плахтій. – К., 2011. – 20 с.

74. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету / Азаров М.Я, Ярошенко Ф.О., Єфименко Т.І. – К.: НДФІ, 2015. – 334 с.

75. Податковий Кодекс України від 02.12.2012 р. № 2755-VI / Україна. Верховна Рада. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

76. Податок на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податок_на_додану_вартість.

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

78. Подольська В.О. Комплексна оцінка фінансової стійкості підприємства / В.О. Подольська, О.О. Оржинська // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України: Серія: Економічні науки. – 2011. – № 4. – С. 136-143.

79. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1. : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець. – К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. – 274 с.

80. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx>.

81. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України 28.01.2016 р. № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/66224.html>.

82. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. зі змінами і доповненнями / Україна. Верховна Рада. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

83. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства: Закон України від 10.04.2014 р. № 1200-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1200-18>.

84. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

85. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість від 28.01.2017 р. № 21. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.

86. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» від 22.09.2014 р. № 957. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1235-14>.

87. Про облікову політику : Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uapravo.net/data2008/base40/ukr 40744.htm>.

88. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. зі змінами та

доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

89. Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга: автореф. дис. на соиск. науч. степени канд. эконом. наук: 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л. Н. Растамханова. – Йошкар-Ола, 2012. – 40 с.

90. Сарана С.В. Спеціальні податкові режими: сучасний стан та перспективи розвитку: монографія / С.В. Сарана, Б.М. Семенко, Т.М. Семенко. – Полтава: Полтавський інститут економіки і права Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», 2015. – 170 с.

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

92. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія / Т.М. Семенко // Ефективна економіка. – 2013. – № 4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

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

94. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку / Р.В. Сидоренко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2014. – Вип. 11 (1). – Ч. 1. – С. 234-240. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.

95. Спеціальний випуск: податкова звітність з ПДВ // Вісник податкової служби України. – 2014. – № 23.

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

97. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К.Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела, 2011. – 624 с.

98. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.

99. Уллубієва К.К. Додана вартість як об'єкт бухгалтерського обліку та база обкладання ПДВ / К.К. Уллубієва // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2. – С. 200-203.
100. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / за ред. Сокольська Р.Б., Зелікман В.Д., Акімова Т.В. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 92 с.
101. Ходикіна А. А., Бурковська А. В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 8. – С. 1196–1199.
102. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ / А.А. Чирва // Облік і фінанси. – 2017. – №4 (70). – С. 67-71.
103. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.
104. Юхименко П.І. Історія економічних учень: навчальний посібник / П.І. Юхименко, П.М. Леоненко. – К.: Знання-Прес, 2012. – 583 с.
105. Haller A. Value added in financial accounting: A comparative study between Germany and France / Axel Haller, Hervé Stolowy // Advances in International Accounting. – 2010. – Vol. 11, No. 1. – Pp. 23-51.

