

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
«14» листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Облікове забезпечення та контроль розрахунків з бюджетом за
податком на додану вартість»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
_____ Базанова К.А.
« 14 » листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
_____ Тетяна ФОМІНА
« 14 » листопада 2022 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності
_____ Оксана СТОРОЖУК

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет

Факультет економічний

Кафедра аудиту, обліку та оподаткування

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма

Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ

завідувач кафедри

к.е.н., доцент

Олена МАГОПЕЦЬ

« 14 » листопада 2022 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

Базанова Катерина Андріївна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Облікове забезпечення та контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

2. Керівник роботи (проекту)

Фоміна Тетяна Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту). Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів облікового забезпечення й контролю розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість та розробка пропозицій з удосконалення порядку його справляння, обліку та контролю.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

АНОТАЦІЯ

Базанова Катерина Андріївна. Облікове забезпечення та контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2022.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, представлено наукове і практичне значення, а також апробацію отриманих результатів та структуру роботи. У першому розділі наведено економічний зміст, історію впровадження ПДВ та його роль у надходженнях до Державного бюджету України, а також теоретичні засади облікового забезпечення і контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ. Другий розділ присвячено практичним аспектам обліку і контролю нарахування та сплати податку на додану вартість на ТОВ «ВКЦ ОЛЕУМ». Третій розділ містить рекомендації з покращення облікового забезпечення та контролю порядку нарахування і сплати ПДВ, а також напрямки вдосконалення порядку адміністрування податку на додану вартість. Висновки до роботи узагальнюють отримані результати дослідження.

Ключові слова: податок на додану вартість, ПДВ, облікове забезпечення, облік, контроль, розрахунки з бюджетом за ПДВ, податкове зобов'язання, податковий кредит, електронне адміністрування ПДВ, удосконалення, адаптація законодавства до вимог ЄС

SUMMARY

Bazanova Kateryna Andriivna. Accounting support and control of calculations with the budget for value added tax. – Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation". – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2022.

The introduction substantiates the relevance of the topic, defines the goal, task, object and subject of the research, presents the scientific and practical significance, as well as the approbation of the obtained results and the structure of the work. The first chapter provides the economic content, the history of the introduction of VAT and its role in revenues to the State Budget of Ukraine, as well as the theoretical principles of accounting support and control of settlements with the VAT budget. The second section is devoted to the practical aspects of accounting and control of the calculation and payment of value added tax for OLEUM LLC. The third section contains recommendations for improving accounting support and control of the procedure for calculating and paying VAT, as well as directions for improving the procedure for the administration of value added tax. Conclusions to the work summarize the obtained research results.

Key words: value added tax, VAT, accounting support, accounting, control, calculations with the VAT budget, tax liability, tax credit, electronic VAT administration, improvement, adaptation of legislation to EU requirements

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	11
1.1. Економічний зміст, історія впровадження податку на додану вартість та його роль у надходженнях до Державного бюджету України.....	11
1.2. Облікове забезпечення розрахунків з бюджетом за ПДВ.....	19
1.3. Контроль порядку нарахування та сплати податку на додану вартість.....	28
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ТОВ «ВИРОБНИЧО-КОМЕРЦІЙНИЙ ЦЕНТР ОЛЕУМ».....	37
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Виробничо-комерційний центр Олеум».....	37
2.2. Облік розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість на досліджуваному підприємстві.....	47
2.3. Контроль правильності нарахування та сплати податку на додану вартість на ТОВ «ВКЦ Олеум».....	60
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.....	79
РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	82
3.1. Рекомендації з покращення облікового забезпечення та контролю порядку нарахування і сплати ПДВ.....	82
3.2. Напрямки вдосконалення порядку адміністрування податку на додану вартість.....	95
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3.....	104
ВИСНОВКИ.....	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	111
ДОДАТКИ.....	123

ВСТУП

Актуальність теми. Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві, основною формою доходів держави та важливим важелем фінансового впливу держави на її внутрішнє і зовнішнє середовище. Важливе регулююче та фіскальне значення в структурі податкових надходжень до Державного бюджету України належить саме податку на додану вартість (ПДВ). Також ПДВ має чітко виражену економічну функцію, адже окрім прямого впливу на ціни, він опосередковано впливає і на такі аспекти життєдіяльності держави, як: управління економікою, розподіл доходів, ефективність виробництва, розвиток державного сектора, процес нагромадження та інвестицій, зовнішня торгівля тощо.

За 9 місяців 2022 року безспірним лідером серед податкових надходжень до державного бюджету України залишається ПДВ. Так, надходження ПДВ із ввезених товарів становлять 170,9 млрд грн., ПДВ із вироблених товарів – 170,2 млрд грн., що у сумі перевищило загальний розмір міжнародної допомоги (гранти, дарунки) – 320,1 млрд грн. Крім того, у порівнянні 9 місяців 2022 р. з 9 місяцями 2021 р., незважаючи на повномасштабну війну, надходження ПДВ з вироблених товарів демонструє постійний приріст (січень – 39,0%; лютий – 30,0%; березень – 20,4%; квітень – 27,9%; травень – 70,9%; червень – 8,9%; липень – 163,5%; серпень – 7,3%; вересень – 75,4%), хоча помітним є значне падіння надходжень ПДВ із ввезених товарів протягом всього періоду починаючи з березня 2022 р., що є логічним [2].

Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість, а також їх облікове забезпечення та контроль завжди є актуальною тематикою для досліджень, адже саме в системі обліку формується реальна інформація про відносини з контрагентами і державою при операціях, що пов'язані з ПДВ. Особливої гостроти ці питання набувають зараз, коли Україна активно рухається у напрямку євроінтеграції, адаптуючи своє податкове

законодавство до вимог ЄС, у т.ч. і в частині справляння ПДВ.

Серед зарубіжних дослідників проблематики нарахування і сплати ПДВ виділяються Т. Адамс, Ш. Бланкарт, А. Вагнер, Дж. Гелбрейт, Дж. Кейнс, А. Лаффер, М. Лоре, Д. Рікардо, П. Самуельсон, В. фон Сіменс, А. Сміт та інші. З-поміж українських науковців найбільш помітні: О. Амоша, В. Буряковський, Д. Веремчук, В. Волканов, Д. Дяковський, В. Кміть, М. Когут, В. Макаренко, Н. Ущапівська, І. Хлебнікова тощо. Питання організації та методики обліку і контролю ПДВ висвітлювали в своїх роботах Т. Білобровенко, К. Безверхий, Т. Бочуля, Т. Бурова, М. Войнаренко, М. Коцупатрий, Н. Лисенко, В. Максимова, О. Малишкін, Т. Меліхова, Л. Новосельська, Л. Очеретько, О. Подолянчук, Т. Плахтій, Г. Пухальська, В. Сердюк, К. Уллубієва та інші науковці і практики.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів облікового забезпечення й контролю розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість та розробка пропозицій з удосконалення порядку його справляння, обліку та контролю.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі завдання:

- ❖ дослідити економічний зміст, історію впровадження ПДВ та його роль у надходженнях до Державного бюджету України;
- ❖ навести теоретичні засади облікового забезпечення і контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ;
- ❖ навести організаційно-економічну характеристику ТОВ «ОЛЕУМ»;
- ❖ описати порядок обліку і контролю нарахування та сплати податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві;
- ❖ розробити рекомендації з покращення облікового забезпечення та контролю порядку нарахування і сплати ПДВ;
- ❖ представити напрямки вдосконалення порядку адміністрування податку на додану вартість.

Об'єктом дослідження є система облікового забезпечення та контролю в частині розрахунків за ПДВ. **Предмет дослідження** – сукупність

теоретичних і практичних засад організації й методики обліку, а також здійснення контролю розрахунків за ПДВ в умовах євроінтеграційних процесів в Україні.

Методи дослідження. Для розв'язання поставлених завдань використовувались загальнонаукові і специфічні методи наукового пізнання: історичний – при дослідженні процесу зародження і розвитку механізму справляння ПДВ за кордоном і в Україні; аналіз – при дослідженні частки ПДВ у податкових надходженнях бюджету; синтез, дедукція й індукції – для визначення сутності базових понять і встановлення зв'язку між отриманими результатами; порівняння – при дослідженні механізмів адміністрування ПДВ та з'ясування його спільних і відмінних рис в Україні та у країнах-членах ЄС; групування – для узагальнення подібних характеристик при здійсненні розрахунків за ПДВ; графічний і табличний методи – для наочного представлення результатів проведеного дослідження.

Теоретичною основою дослідження є організаційно-методичні розробки українських і зарубіжних вчених з питань оподаткування податком на додану вартість, наукова і фахова література з обліку та контролю, матеріали міжнародних науково-практичних конференцій і профільних круглих столів, інформація з офіційних джерел Інтернет-мережі тощо. Також нами використано дані первинних документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку та податкову і фінансову звітність ТОВ «ОЛЕУМ».

Результати дослідження мають **теоретичне та практичне значення** з позицій систематизації організації і методики облікового забезпечення і контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ в умовах євроінтеграційних процесів в Україні та пов'язаних із цим законодавчих змін, а саме:

- ❖ узагальнено теоретичні положення обліку і контролю розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість та з'ясовано, що їх організація і методика потребують вдосконалення. Пропозиції з використання аналітичних субрахунків 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит»,

а також упровадження в практику можливостей тестування, будуть корисними для організації облікового забезпечення і контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ;

- ❖ здійснено перевірку правильності формування об'єкту оподаткування податком на додану вартість;
- ❖ результати дослідження свідчать про критичну оцінку суб'єктами підприємництва діючої з II кварталу 2022 р. системи обліку розрахунків з ПДВ через постійну практику безпідставного блокування податкових накладних у системі їх електронного адміністрування. Існування даної проблеми ускладнює діяльність суб'єктів господарювання, а іноді, навіть повністю її зупиняє, а тому нами наведено презентовані Міністерством фінансів України зміни щодо спрощення процедур розблокування, які мають запрацювати найближчим часом;
- ❖ узагальнення історичного досвіду членів ЄС щодо впровадження ПДВ у системи оподаткування своїх країн та аналіз законодавчого забезпечення функціонування механізму адміністрування ПДВ за допомогою положень у відповідних Директивах ЄС. Це дозволить Україні, як кандидату на членство, адаптувати наше законодавство (що часткового вже зроблено) до вимог Євросоюзу максимально повно, швидко і чітко, адже наявність ПДВ у податковій системі країни є обов'язковою умовою її вступу;
- ❖ пропозиції з використання досвіду зарубіжних країн при запровадженні в Україні диференційованих ставок ПДВ замість однієї базової 20% (на товари широкого вжитку і загального користування – зниження; на товари розкоші – підвищення). Це дозволить забезпечити більш якісний прояв регулюючої функції та реалізацію функції соціальної справедливості податку.

Практичне значення проведеного дослідження полягає в тому, що отримані результати та наведені пропозиції з удосконалення будуть

корисними для застосування не лише на ТОВ «ОЛЕУМ», а й іншими суб'єктами господарювання, що є платниками податку на додану вартість.

Апробація результатів. Основні результати дослідження опубліковані у двох збірниках тез, доповідались, обговорювались і отримали позитивну оцінку на трьох міжнародних і міжвузівських науково-практичних конференціях, зокрема: на LVI науково-технічній конференції здобувачів вищої освіти «День науки-2022» 12 травня 2022 року (м. Кропивницький, ЦНТУ) з темою «Організаційно-методичне забезпечення обліку на інноваційно-активних підприємствах»; на Міжнародній науково-практичній конференції «Здоров'я та суспільство в умовах війни», 22-23 листопада 2022 р. (м. Кропивницький, ЦРоЛ Університету «Україна») з темою «Історичні передумови виникнення та механізм справляння податку на додану вартість» [90]; на II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні», 24 листопада 2022 року (м. Кропивницький, ЦНТУ) з темою «Варіанти розрахунку зобов'язань з податку на додану вартість» [4].

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 123 сторінках друкованого тексту, у т.ч. 29 таблиць і 1рисунок. Робота доповнена 24 додатками, а список використаних джерел налічує 103 найменування і розміщений на 12 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економічний зміст, історія впровадження податку на додану вартість та його роль у надходженнях до Державного бюджету України

Податки – це основне джерело доходів державного бюджету та дозволяють державі забезпечувати виконання своїх функцій. Розрізняють прямі і непрямі податки. «Непрямі податки виступають надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), їх сплачують кінцеві споживачі цих товарів (робіт, послуг) у вигляді ПДВ, акцизного податку та мита» [79, с. 39]. У доходах Державного бюджету України переважаючими є непрямі податки.

У міжнародній практиці непрямі податки визначають як податки на споживання і виділяють три їх види: податок на додану вартість, податок з обороту та податок на продажі. ПДВ за своєю суттю є формою акцизу, що зберігає переваги багаторівневого податку з обороту при оподаткуванні всіх ступенів руху товару, проте водночас ліквідує його основний недолік у вигляді кумулятивного ефекту.

ПДВ є доволі молодим податком (почали застосовувати лише в XX ст.), оскільки більшість з нині діючих податків були введені в XIX ст. (наприклад, земельний податок і акцизи існували ще з давніх часів). Момент запровадження ПДВ чітко не визначений, адже існує два погляди на його зародження:

- ❖ ПДВ запропонований у 1918 р. німецьким підприємцем В. фон Сіменсом;
- ❖ ПДВ розроблений у період між 1910 і 1921-1923 рр. американським економістом Т. Адамсом.

У більшості наукових джерел першість застосування ПДВ, у пізнаваному нам вигляді, приписується Франції. Тобто ідея виникнення

належить Німеччині, а от практичне запровадження ПДВ вперше відбулося у Франції. Кілька десятиліть ПДВ існував виключно у вигляді ідеї, поки не було обґрунтовано переваги необхідності його застосування та чітко описано механізм дії. У світовій практиці ПДВ вважається одним з найефективніших податків, що стимулює національного виробника. В другій половині XX ст. у розвинених країнах світу його ввели задля обмеження перевиробництва.

«В основу механізму ПДВ покладено розвиток методології справляння та застосування податку з обороту, який пройшов послідовно три етапи. Перший етап ознаменований переходом в 1937 р. від податку з обороту до єдиного податку на виробництво. Другий – створенням в 1948 р. системи розподілених платежів, відповідно до якої кожен виробник платив податок з загальної суми своїх продажів за вирахуванням податку, що входив в ціну куплених ним комплектуючих, з різницею в один місяць. Третім етапом стало власне введення в податкову практику в 1954 р., як альтернатива єдиного податку на виробництво, ПДВ» [6, с. 45].

«Першим досконало описав механізм дії ПДВ французький економіст Моріс Лоре у 1954 р. Він обґрунтував переваги ПДВ перед іншими універсальними акцизами – податком з обороту і податком з продажу. У 1967 р. ПДВ вперше запроваджується у Данії, 1968 р. – у Франції та Німеччині (ФРН), у 1969 р. – у Нідерландах та Швеції» [6, с. 46].

«ПДВ набув великого поширення – спочатку в інших країнах Європи, а пізніше – в країнах Азії, Африки та Латинської Америки. На сьогодні податок на додану вартість стягується більше, ніж у 140 країнах світу. Його розмір різниться від 5 до 28%. З економічно розвинених країн ПДВ відсутній в США, довго не вводився в Швейцарії, Японії та Австралії, де діяв податок з продажу за ставкою від 2 до 11%» [6, с. 39]. Наразі, наявність ПДВ у податковій системі країни є обов'язковою умовою для вступу до Європейського Союзу.

Деякі історики вважають, що у своєму розвитку ПДВ пройшов чотири основні етапи: 1960-1970 роки XX ст. (Франція, Німеччина, Нідерланди,

Данія, Швеція, Норвегія); 1970-1980 роки XX ст. (Австрія, Люксембург, Бельгія, Велика Британія, Ірландія, Італія); 1980-1990 роки XX ст. (Греція, Португалія, Іспанія); 1990 рр. XX ст. – початок XXI ст. (Швейцарія, Україна).

Проте, існує дещо думка, що «на основі дослідження підходів до поділу історії становлення та розвитку ПДВ, можемо виділити такі етапи: перший етап (1910-1953 рр.) – виникнення ідеї застосування ПДВ, доведення його переваг в порівнянні з подібними податками; другий етап (1954-1966 рр.) – введення ПДВ у практику країн Європейського економічного співтовариства; третій етап (1967-1990 рр.) – впровадження ПДВ у країнах Західної та Центральної Європи, Латинської Америки у деяких промислово-розвинутих країнах, що не входили в ЄС, таких як Австралія, Канада, Японія та Швейцарія в країнах з перехідною економікою і країнах, що розвиваються, особливо в країнах Африки та Азії; четвертий етап (1990-2000 рр.) – поширення ПДВ у країнах Східної Європи, Азії, Австралії, Африки; п'ятий етап (починаючи з 2001 р. до сьогодні) – гармонізація та уніфікація законодавства з ПДВ у країнах-членах ЄС та подальше удосконалення механізму адміністрування ПДВ у інших країнах світу» [6, с. 49].

Незважаючи, що ПДВ і набув широкого поширення у світовій практиці, його називають «європейським податком». Саме ПДВ відіграв ключову роль у становленні та розвитку загальноєвропейського інтеграційного процесу. Він є важливим джерелом бюджетної системи Європейського співтовариства, адже кожна країна-учасниця ЄС перераховує 1% надходжень від ПДВ у «європейський» бюджет.

Основними принципами стягнення ПДВ у міжнародній торгівлі є:

- ❖ при здійсненні внутрішньої торгівлі ПДВ сплачується продавцем із суми його продажу, а податок сплачений при покупках підлягає відшкодуванню постачальникам. При цьому, кінцевому споживачу право на відшкодування не надається;
- ❖ імпортер при імпорті товарів сплачує ПДВ, виходячи із їх митної вартості, проте йому надано право на податкове вирахування у тому ж

розмірі;

- ❖ оподаткування експорту товарів відбувається за нульовою ставкою, а експортеру надано право на відшкодування ПДВ, яке було сплачено при виробництві (придбанні) експортованого товару [81, с. 367].

Вказані принципи забезпечують економічну нейтральність ПДВ. «У результаті їх застосування податком обкладається тільки споживання всередині країни, причому вітчизняний виробник опиняється в рівних умовах з іноземним, як в конкуренції з імпортом, так і при експорті своєї продукції» [94, с. 207].

«Головна особливість цього податку полягає в тому, що його платниками фактично є кінцеві споживачі товарів і послуг, причому як споживачі товарів і послуг виробничого призначення, так і споживачі товарів і послуг особистого призначення. За допомогою цього податку між кінцевими споживачами рівномірно розподіляється та частина створеного в суспільстві продукту, яка має централізуватись і задовольняти загальнодержавні потреби. ПДВ стимулює економію витрат усіх видів матеріальних ресурсів, які не входять до складу собівартості продукції і, отже, не відшкодовуються підприємству, яке в такому разі виступає не як проміжний, а як кінцевий споживач (ряд витрат, не пов'язаних з веденням господарської діяльності, наприклад придбання основних засобів невиробничого призначення). У сфері обігу ПДВ стимулює продавців до стримування продажних цін на товари та послуги» [6, с. 40-41].

По суті, платником ПДВ є кінцевий споживач, тобто, кожен з нас. «На кожному етапі розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів і сумою податку, що втілює у собі податковий кредит, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг. При цьому на кожному етапі виробництва й обігу товару підприємство компенсує свої витрати і додає податок на новостворену на підприємстві вартість. Таким чином, теоретично підприємства є платниками ПДВ тільки формально, бо вони лише

перераховують до бюджету суму податку, отриману від покупців, тобто цей податок виплачується не за рахунок власних доходів підприємства, а тягар його сплати фактично лягає на споживача товару (робіт, послуг)» [14, с. 253].

ПДВ виконує ряд важливих функцій, а саме:

- ❖ розподільча функція – через вилучення до бюджету доходів від певних високорентабельних видів діяльності згодом їх частина спрямовується у важливі для суспільства та життя сфери економіки, які є збитковими;
- ❖ стимулююча функція – реалізується в системі податкових пільг (звільнення від оподаткування, запровадження нульових ставок).
«Вона, в першу чергу, проявляється у діяльності зовнішньої економіки шляхом використання нульової ставки податку на експорт товарів, що спричиняє закріплення та розширення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств на світовому ринку» [14, с. 254];
- ❖ регулююча функція – впливає на ціноутворення та інфляцію, адже ПДВ, як акцизний податок і мито, включається в ціну товару, а тому наділений властивостями, що регулюють ціноутворюючі механізми.

ПДВ за своєю суттю, «є вкрай успішною еволюцією в непрямому оподаткуванні. Він показує переваги кращого, аніж за допомогою інших податків, розв'язання проблем територіального й галузевого розміщення фінансових ресурсів, зменшення кількості податкових пільг, уникнення подвійного оподаткування. Цей податок кореспондує положення фінансової науки про «податковий нейтралітет» як умову, що стимулює господарство і прийняття рішень на рівні підприємств чи організацій. ПДВ має внутрішній «встроїний» механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань. На відміну від податку з обороту за брутто – ціною в будь-якій сфері (виробництво, оптова торгівля) – ПДВ не заохочує вертикальної інтеграції компаній. Він не дискримінує платників в залежності від їх місця і ролі в господарському процесі. Він є нейтральним в переміщенні товарів та послуг, розміщенні певних ресурсів. ПДВ помітно впливає на ціновий рівень, його можна обернути й проти процесів інфляції, бо ПДВ дає можливість

автоматично вилучити кон'юнктурний прибуток, що породжений інфляцією, й тим самим карає ті підприємства, які невиправдано підвищують ціни» [14, с. 257].

У національне законодавство ПДВ було введено у 1992 р. через прийняття Декрету КМУ «Про податок на додану вартість» [68]. Проте податкове законодавство у цілому та в частині ПДВ зокрема, зазнавало суттєвих змін, найбільші з яких були передбачені в 1997 р. Законом України «Про податок на додану вартість» [69]. З прийняттям 02.12.2010 року Податкового кодексу [57] почалось впровадження нових правових норм в національну систему оподаткування. Метою зазначених змін була гармонізація української податкової системи із європейськими нормами і стандартами та підвищення конкурентоспроможності нашої держави у контексті інтеграції в Європейський Союз.

На законодавчому рівні, у пп. 14.1.178 Податкового кодексу України встановлено, що податок на додану вартість – це непрямий податок, що нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. Надзвичайно важливими складовими при справлянні ПДВ є податкове зобов'язання і податковий кредит. Так, пп. 14.1.156⁻¹ визначає, що для цілей розділу V ПКУ податкове зобов'язання – це «загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання» [57]. Пп. 14.1.181 передбачено, що податковий кредит – це «сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V ПКУ» [57].

Незважаючи, що сутність ПДВ визначено на законодавчому рівні в ПКУ, мають місце й інші трактування його змісту. Так, Білобровенко Т. розглядає ПДВ з обліково-аналітичного погляду і зазначає «ПДВ представляє собою непрямий податок, що надходить у складі виручки від реалізованої

продукції, товарів (робіт, послуг) чи сплачується при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Сума ПДВ підлягає сплаті до бюджету при позитивній різниці між податковими зобов'язаннями (вхідне ПДВ) і податковим кредитом (вихідне ПДВ) та відшкодуванню з бюджету – в разі від'ємного результату» [8, с. 50].

Науменко М., вважає ПДВ найбільш складною формою універсальних акцизів і не зважаючи, що це наймолодший універсальний акциз, він є дуже поширений і справляється у більшості держав світу. «Платниками ПДВ, як й інших універсальних акцизів, є продавці товарів (послуг), які повинні збільшити ціну товару на суму податку, отримати від покупця гроші та перерахувати ПДВ до бюджету. Податок стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість» [50, с. 10].

Оксенюк О. пропонує визначати 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» [51, с. 5].

Подольнчук О. пропонує вживати поняття «податок з доданої вартості» замість «податок на додану вартість». При цьому автором вважається, що «податок з доданої вартості – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ» [59].

«Характерною рисою сплати ПДВ до бюджету в Україні є те, що не вся нарахована сума, виходячи з оборотів з реалізації, сплачується до бюджету, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів. Це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат та закупівельних цін» [56].

Наразі, ПДВ в Україні є основним інструментом регулювання економічних відносин та одним з основних джерел наповнення доходної частини бюджету. На відміну від ПДВ із ввезених товарів, який не відновив надходження навіть на рівні минулорічних, ПДВ із вироблених товарів протягом 9 місяців 2022 р. зберіг темпи зростання (рис. 1.1).

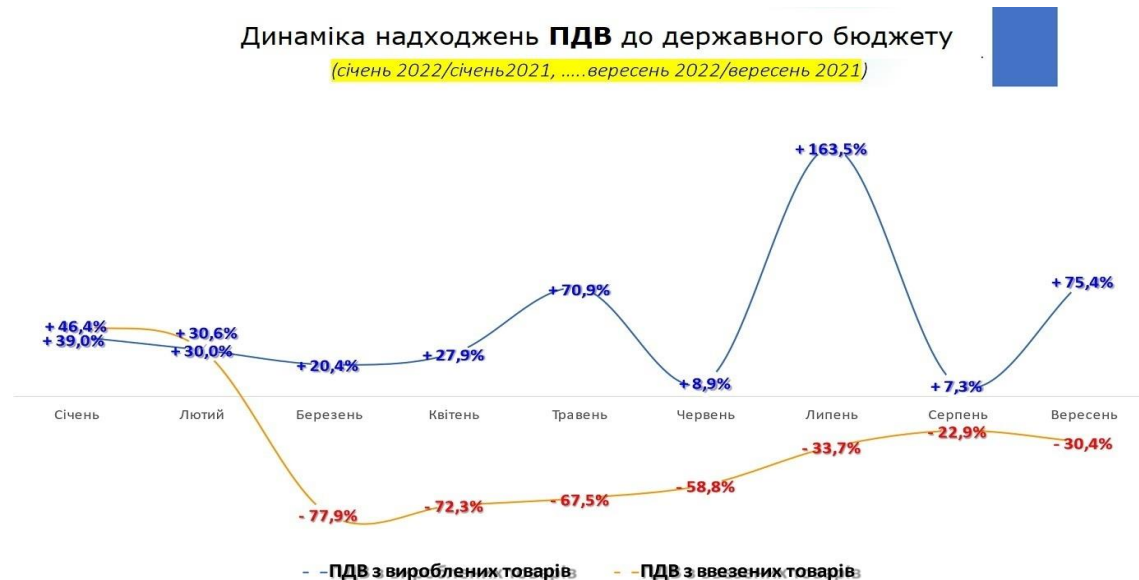


Рис. 1.1. Динаміка надходжень ПДВ до державного бюджету протягом 9 місяців 2021-2022 років [2]

Незважаючи на негативну тенденцію із надходженнями ПДВ із ввезених товарів (через блокаду кордонів України у зв'язку із повномасштабним вторгненням росії на нашу територію та всіх наслідків до яких це призвело), ключова роль ПДВ у надходженнях до Державного бюджету є беззаперечною.

Деякі науковці цілком обґрунтовано вважають, що «тривожним фактом є те, що в дохідній частині бюджету збільшується частка податку на додану вартість. Це означає, що наша податкова система стає ще більш ПДВ-залежною. Уряд з кожним роком закладає ще більшу частку ПДВ у податкових надходженнях і робить таким чином нашу економіку ще більш залежною від одного податку як у дохідній, так і у видатковій частині» [6, с. 40].

1.2. Облікове забезпечення розрахунків з бюджетом за ПДВ

У попередньому розділі роботи, ми навели думку, що деякі дослідники [59, 60, 80] пропонують вживати замість терміну «податок на додану вартість» поняття «податок з доданої вартості». Вони вважають, що «такий підхід розкриває усі складові ПДВ, які відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності. При постачанні товарів (послуг) між контрагентами виникають господарські взаємовідносини, факт досягнення яких фіксується за допомогою первинних документів (в даному випадку ми оминули договірні взаємовідносини і укладання договорів купівлі-продажу). Визначається об'єкт і база оподаткування, а також аргументуються пільги і ставка податку. Одночасно, підтвердження розрахунків з ПДВ супроводжується складанням податкової накладної платниками ПДВ. В продавця виникає податкове зобов'язання щодо ПДВ, а в покупця відповідно – податковий кредит. І на завершення кожен платник ПДВ за відповідний звітний період узагальнює у податковій звітності (Декларації) дані із податкових накладних» [59].

Важливість системи облікового забезпечення розрахунків із бюджетом за ПДВ пояснюється завданнями, які має виконувати якісно організований облік даної ділянки, зокрема:

- ❖ своєчасне та правильне формування податкових накладних;
- ❖ аналіз і моніторинг зареєстрованих та незареєстрованих податкових накладних у ЄРПН;
- ❖ правдиве та достовірне відображення оподатковуваних операцій із ПДВ у системі рахунків бухгалтерського обліку;
- ❖ своєчасне формування регістрів аналітичного і синтетичного обліку та податкової і фінансової звітності.

«Для обробки інформації про здійснені господарські операції необхідно використовувати інформацію, яка стосується бухгалтерських операцій та обліку сплати податків підприємством. Ведення паралельно різних видів

обліку значно ускладнює роботу. Кожен із напрямів обліку включає велику кількість інформації щодо специфіки ведення, різні цілі, функції, завдання та методи розрахунку, що призводять до багатьох суперечностей та невідповідностей між ними» [40, с. 260].

Деякі науковці [8, с. 122; 59] стверджують, що в Україні діє паралельна модель фінансового обліку ПДВ та податкових розрахунків (таблиця 1.1)

Таблиця 1.1

Схема паралельної моделі податкових розрахунків
та фінансового обліку ПДВ

Бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ	Вид	Джерела
	Фінансовий облік розрахунків за ПДВ	Товарно-транспортна накладна, накладна, акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг)
		Регістри обліку розрахунків за ПДВ за субрахунками 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит»
		Головна книга
		Фінансова звітність – Баланс (Звіт про фінансовий стан)
	Податкові розрахунки за ПДВ	Податкова накладна, розрахунок коригування, транспортний квиток, готельний рахунок, касовий чек, митна декларація (електронна форма)
		Єдиний електронний реєстр податкових накладних
		Податкова звітність – Декларація з ПДВ разом із Додатками до неї (електронна форма)

Ми вважаємо, що необхідно максимально наблизити дані фінансового обліку ПДВ та податкових розрахунків, адже «поділ обліку на його підсистеми (управлінський, фінансовий, податковий, статистичний) є умовним. Усі вхідні інформаційні потоки узагальнюються за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку і забезпечують підсистеми управління підприємства і формування вихідної інформації для різних груп користувачів. Бухгалтерський облік, як основний для визначення розрахунків з державою, платежів і відрахувань до бюджету повинен бути єдиним. Основною причиною розбіжностей у податковій та бухгалтерській звітностях щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту є момент їх виникнення» [59]. При цьому, використання субрахунків 643 «Податкове зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» дозволить покращити ситуацію та

об'єднає можливості різних видів обліку.

Характерними рисами обліку ПДВ для цілей оподаткування на сучасному етапі розвитку національної економіки виступають:

- ❖ окремі правила виникнення та обліку податкового зобов'язання (ПЗ з ПДВ) і податкового кредиту (ПК з ПДВ) – за правилом або першої події, або за касовим методом;
- ❖ окремий первинний документ на операції постачання продукції (товарів, робіт, послуг) – податкова накладна, митна декларація (порядок виписування і сфера застосування податкової накладної не прив'язано до правил ведення бухгалтерського обліку і регулюється виключно нормами ПКУ та відповідними профільними законодавчими актами;
- ❖ окремі правила коригування та відновлення сум податкового зобов'язання та податкового кредиту – за окремим первинним документом (Розрахунок коригувань до податкової накладної);
- ❖ окремий реєстр аналітичного обліку – Єдиний реєстр податкових накладних;
- ❖ відповідна Декларація та додатки до неї.

Отже, в Україні має місце автономна, відокремлена від фінансового обліку система інформації про ПДВ для цілей оподаткування. Проте, відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [62] підприємства зобов'язані вести облік дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом. У фінансовому обліку документальною підставою є не податкові накладні, а документи на оприбуткування – товарні накладні, акти виконаних робіт тощо, які необхідно виписувати і застосовувати незалежно від відсутності (наявності) податкових документів. Вказані документи можуть навіть дублювати операції та події в різних видах обліку, але документи на оприбуткування і податкові не замінюють одне одного.

У Додатку А0 нами узагальнено та наведено основні умови для

формування облікового забезпечення розрахунків із бюджетом за ПДВ, зокрема: структура розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ; категорії платників ПДВ згідно ПКУ; об'єкти оподаткування ПДВ; розміри ставок ПДВ; дії при сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню.

У ПКУ є стаття 200 «Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків» [57]. У цій статті зазначається – «сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду» [57]. При позитивному значенні – така сума підлягає перерахуванню (сплаті) до бюджету у чітко визначені строки. При негативному – або «враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого» [57], або «або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України» [57]. Тобто, бюджетне відшкодування – це «відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника» [57].

В Україні діє система електронного адміністрування ПДВ. Єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН) – це «реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами» [57].

Технічно інформація про розрахунки за ПДВ для цілей оподаткування, відображається у такий послідовності: податкова накладна (митна декларація) → реєстр виданих і отриманих податкових накладних → Єдиний реєстр податкових накладних → Декларація з ПДВ → додатки до Декларації з ПДВ.

«Від якості первинних документів в значній мірі залежить якість всього бухгалтерського обліку на підприємстві. Облікові бухгалтерські документи призначені для підтвердження правдивості і точності даних. Крім цього, при умові відповідності їх форм та змісту потребам в інформації користувачів, допомагають знаходити помилки в записах на рахунках. Суми податкового кредиту з ПДВ при здійсненні розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами відображаються у таких бухгалтерських документах: накладна, платіжно-розрахункові документи тощо. Суми податкових зобов'язань з ПДВ при розрахунках з покупцями та замовниками виділяються в окрему графу «у тому числі сума ПЗ з податку на додану вартість»» [55].

Будь-яка операція що підлягає оподаткуванню ПДВ обов'язково має супроводжуватись формуванням податкових накладних та реєстрацією їх в ЄРПН. При цьому, також обов'язковим є дотримання граничних термін реєстрації:

- ❖ «для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, - до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені» [57];
- ❖ «для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, - до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені» [57];
- ❖ «для зведених податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких зведених податкових накладних, складених за операціями,

визначеними пунктом 198.5 статті 198 та пунктом 199.1 статті 199 цього Кодексу, - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені» [57];

- ❖ «для розрахунків коригування, складених постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена на отримувача - платника податку, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, - протягом 15 календарних днів з дня отримання такого розрахунку коригування до податкової накладної отримувачем (покупцем)» [57].

Не завжди в зазначені терміни податкові накладні будуть доставлені від одного контрагента до іншого через систему електронного адміністрування, оскільки вони можуть мати статус «заблокована за результатами моніторингу суб'єктами адмініструванні ПДВ». Квитанція про зупинення реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування надсилається одночасно покупцю та продавцю платнику податку. «Якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, така податкова накладна вважається зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних» [57].

«Податкові накладні, отримані з ЄРПН, для покупця (отримувача) товарів (послуг) є підставою нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту. З метою отримання податкової накладної, яка зареєстрована в ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної. Такі податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН та отриманою покупцем» [59].

Якщо сума, визначена відповідно до статті 200⁻¹ ПКУ, «є меншою, ніж сума податку в податковій накладній та/або розрахунок коригування, які платник повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних, то платник зобов'язаний перерахувати потрібну суму коштів із свого поточного

рахунку на свій рахунок в системі електронного адміністрування податку на додану вартість» [57].

«Згідно практики вітчизняних підприємств, для бухгалтера основною проблемою податку на додану вартість полягає в його обліковому відображенні в системі рахунків. Так, розглядаючи методику обліку та звітності з ПДВ, стає зрозуміло, що, відповідно до чинного податкового законодавства України, в обліку й звітності з ПДВ обрано найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Він полягає в поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного обліку податкових розрахунків за допомогою визначення доходів одночасно двома способами (за першою з подій)» [39, с. 69].

Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків із нарахування та сплати ПДВ згруповано та представлено в Додатку А00, а основні з них такі:

- ❖ Нарахування податкового кредиту за умови, що першою подією є отримання товару. Оприбуткування товару: Дебет 28 «Товари» – Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Відображення права на податковий кредит із ПДВ: Дебет 644 «Податковий кредит» – Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Відшкодування податкового кредиту: Дебет 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ – Кредит 644 «Податковий кредит»;
- ❖ Нарахування податкового кредиту за умови, що першою подією є оплата за товари. Перерахування постачальнику попередньої оплати за товари: Дебет 371 «Розрахунки за виданими авансами» – Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Оприбуткування товару: Дебет 28 «Товари» – Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Відображення права на податковий кредит із ПДВ: Дебет 644 «Податковий кредит» – Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Закриття попередньої оплати: Дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – Кредит 371 «Розрахунки за виданими авансами»; Відшкодування податкового

кредиту: Дебет 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ – Кредит 644 «Податковий кредит»;

- ❖ Нарахування податкового зобов'язання при передоплаті. Отримання попередньої оплати від покупця: Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – Кредит 681 «Розрахунки за авансами одержаними»; Нарахування суми податкового зобов'язання: Дебет 643 «Податкові зобов'язання» – Кредит 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ; Відображення доходу від продажу товарів: Дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» – Кредит 702 «Дохід від реалізації товарів»; Відображення суми податкового зобов'язання: Дебет 702 «Дохід від реалізації товарів» – Кредит 643 «Податкові зобов'язання»
- ❖ Нарахування податкового зобов'язання за умови першої події відвантаження товарів: Дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» – Кредит 702 «Дохід від реалізації товарів» з одночасним Дебет 702 «Дохід від реалізації товарів» – Кредит 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ.

Бухгалтерський облік продажу готової продукції, запасів, надання послуг, виконання робіт аналогічний, відрізняються лише використовувані субрахунки (701 «Дохід від реалізації готової продукції», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»).

У бухгалтерському обліку передбачено субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», що «призначений для обліку коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства, тощо» [29]. Операції, які пов'язані з електронним адмініструванням ПДВ відображатимуться так:

- ❖ Платник податку перераховує кошти на електронний ПДВ-рахунок із поточного рахунку: Дебет 315 «Спеціальні рахунки в національній

валюті» – Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

- ❖ Списання з електронного ПДВ-рахунку узгодженої суми податкових зобов'язань: Дебет 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ – Кредит 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»
- ❖ Отримання платником з електронного ПДВ-рахунку на поточний рахунок суми бюджетного відшкодування або суми коштів, яка перевищує суму ПДВ, що потрібно перерахувати до бюджету: Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – Кредит 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Слід враховувати, що субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» використовують не для контролю реєстраційної суми ПДВ, а лише для обліку коштів на електронному ПДВ-рахунку.

Аналітичні рахунки забезпечують деталізацію інформації по рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», при цьому субрахунок 641 «Розрахунки за податками» узагальнює показники за різними видами податків, а тому суми ПДВ відображаються переважно на субрахунок 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ. На субрахунок 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ відображаються:

- ❖ за кредитом – податкові зобов'язання із ПДВ;
- ❖ за дебетом – податковий кредит із ПДВ, який документально підтверджений податковими накладними, розрахунками коригування до податкових накладних, митними деклараціями або документами, що перелічені в п. 201.11 ПКУ (зокрема, транспортні квитки, чеки РРО на суму менше 240 грн. з ПДВ). Також за дебетом відображається погашення зобов'язань у частині сплати ПДВ до бюджету згідно даних податкових декларацій, податкових повідомлень-рішень, уточнюючих розрахунків (незалежно від способу їх погашення – або безпосередньо з поточного рахунка, або з електронного рахунка в СЕА).

Сальдо субрахунку 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ на кінець місяця має відображати підсумкові дані про стан розрахунків із ПДВ, а саме:

від'ємне значення та/або переплата (дебетове сальдо) або зобов'язання до сплати (кредитове сальдо).

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) згідно вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [64], дебетове сальдо наводиться у рядку 1135 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», а кредитове сальдо – у рядку 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». У Балансах (форми № 1-м, № 1-мс) згідно вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [65] – у рядках 1155 «Поточна дебіторська заборгованість» та 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відповідно.

1.3. Контроль порядку нарахування та сплати податку на додану вартість

Ми повністю підтримуємо думку, що «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» [53, с. 66].

«Контроль, який здійснюється фіскальними контролюючими органами – зовнішній контроль. При виявленні контролюючими органами помилок, на перевіряючому підприємстві, в нарахуванні чи сплаті податку на додану вартість, вони зобов'язані нарахувати штрафні санкції. Для того, щоб уникнути фінансових втрат підприємство повинно проводити самостійно внутрішній контроль за сплатою податків» [53, с. 67].

«В наукових працях велику увагу приділено дослідженням методики контролю розрахунків за ПДВ зовнішніми контролерами (здебільшого податковими органами). Проте, внутрішніми контролерами така методика не може бути застосована в силу закритого доступу до програмного забезпечення державних контролюючих органів. Тому постає проблема розробки іншої адаптованої для потреб внутрішнього контролю методики дослідження розрахунків за ПДВ» [100, с. 83]. На наш погляд поєднання

внутрішнього і зовнішнього контролю, є максимально дієвим, а результати їх якісного здійснення – найефективнішими.

Метою контролю розрахунків із бюджетом за ПДВ «в узагальненому вигляді є забезпечення доцільності, законності та достовірності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість суб'єктом господарювання платником податку у відповідності до Податкового кодексу України» [83, с. 68]. Також вважається, що метою контролю ПДВ «є встановлення правильності: визначення податкового кредиту та податкового зобов'язання; складання та подачі декларації з ПДВ; розрахунку нарахування та сплати ПДВ до бюджету» [41, с. 31].

Погрібна О. вважає, що «основними завданнями контролю розрахунків з ПДВ є: перевірка правильності визначення об'єкта оподаткування, враховуючи законодавчі вимоги та пільги; оцінка порядку нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, перевірка правильності відображення розрахунків з ПДВ у фінансовій та податковій звітності. При цьому ефективність контролю розрахунків з ПДВ визначається обґрунтованістю застосування відповідних контрольних процедур та прийомів» [56].

Шигун М. і Уллубієва К. декларують, що «основними завданнями внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ є перевірка доцільності, законності та достовірності відображення розрахунків за ПДВ в системі бухгалтерського обліку. Завдання внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ безпосередньо впливають на методику його контролю» [100, с. 83].

Макаренко А. та Ананьєва І. стверджують, що «завданнями проведення контролю податку на додану вартість є перевірка: відповідності ведення обліку чинному законодавству; правильності визначення податкового кредиту та податкового зобов'язання, правильності, повноти та своєчасності подачі декларації з ПДВ; повноти нарахування та своєчасності сплати ПДВ до бюджету» [28, с. 31].

Сліпченко Г. [83], Матвієнко А. і Шевчук К. [44], Очеретько Л. і

Сітало В. [53] до основних завдань внутрішнього контролю розрахунків із бюджетом за ПДВ відносять: «1) перевірка правильності визначення об'єкта та бази оподаткування; 2) перевірка правильності встановлення ставки податку до бази оподаткування; 3) перевірка правильності нарахування податкових зобов'язань за податком на додану вартість платника податку; 4) перевірка правильності нарахування податкового кредиту за податком на додану вартість платника податку; 5) перевірка повноти та своєчасності слати зобов'язання за податком на додану вартість до Державного бюджету України; 6) перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість у деклараціях за звітний (податковий) період; 7) перевірка стану бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість; 8) перевірка правильності відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в фінансовій звітності суб'єкта господарювання» [53, с. 68; 83, с. 68-69; 44, с. 77-78].

Вирішення вказаних завдань контролю розрахунків за ПДВ пов'язано із: уточненням законодавчих змін і вимог, які стосуються періоду що підлягає перевірці; встановленням наявності статусу платника ПДВ і дати постановки на облік в органах ДПС; визначенням законності застосування підприємством можливостей пільгового оподаткування; перевіркою повноти і правильності визначення об'єкту оподаткування; підтвердженням правильності формування сум податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ; визначенням правильності складання і своєчасності подання Податкової декларації з ПДВ; встановленням своєчасності і повноти перерахування належних сум ПДВ до бюджету.

Об'єктами контролю можуть виступати як операції, що формують базу оподаткування ПДВ, так і операції, що пов'язані з нарахуванням і сплатою ПДВ. А в роботі [83, с. 68] об'єктами контролю розрахунків із бюджетом за ПДВ визначені операції, пов'язані з нарахуванням податкових зобов'язань та нарахуванням податкового кредиту за ПДВ, а також операції, що пов'язані зі сплатою зобов'язання за ПДВ.

Предметом контролю є достовірність формування бази оподаткування ПДВ, а також правильність нарахування ПДВ, своєчасність і повнота погашення податкових зобов'язань платника. У роботі [83, с. 68] предметом контролю розрахунків із бюджетом за ПДВ вважають правильність і достовірність нарахування ПДВ та своєчасність і повноту сплати зобов'язання за ПДВ.

Очеретько Л. і Сітало В. у механізмі проведення контролю нарахування та сплати ПДВ виділяють три етапи: Етап I – Попередній контроль розрахунків за ПДВ (передбачає здійснення контрольних процедур перед здійсненням операцій, що пов'язані з нарахуванням і сплатою ПДВ); Етап II – Поточний контроль розрахунків за ПДВ (передбачає проведення контрольно-перевірочних заходів безпосередньо під час нарахування і сплати ПДВ); Етап III – Наступний контроль розрахунків за ПДВ (включає перевірку операцій із нарахування та сплати ПДВ вже після того, як вони відбулися) [53, с. 67].

Матвієнко А. і Шевчук К. також виділяють три етапи внутрішнього контролю розрахунків із бюджетом за ПДВ: Попередній контроль (передбачається здійснення контрольних процедур перед здійсненням операцій з нарахування та сплати ПДВ); Поточний внутрішній контроль (який проводиться під час нарахування і сплати ПДВ); Наступний контроль (передбачає комплексну перевірку здійснених операцій з нарахування і сплати ПДВ опісля того, як ці операції відбулися) [44, с. 78].

Шигун М. і Уллубієва К. пропонують виокремлювати попередній, поточний і наступний контроль розрахунків з ПДВ.

Попередній контроль розрахунків за ПДВ передбачає перевірку наявності у контрагента (покупця / продавця) чинного свідоцтва платника ПДВ та перевірку наявності у суб'єкта підприємництва чинного свідоцтва платника ПДВ. «Попередній контроль передбачає здійснення контрольних процедур до здійснення операцій, пов'язаних за нарахування та сплатою ПДВ. Основне призначення такого контролю – попередження здійснення

економічно необґрунтованих операцій, тобто недопущення неправомірного визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ. Крім того, такий контроль має важливе значення для попередження помилок у Декларації з ПДВ» [100, с. 85].

Поточний контроль розрахунків за ПДВ включає: перевірку наявності або податкової накладної, або іншого підтверджуючого документа; перевірку правильності заповнення обов'язкових реквізитів податкової накладної чи іншого дозволеного законодавчо підтверджуючого документа; перевірку реєстрації податкової накладної в ЄРПН. «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, унеможливають 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 визнання податкового кредиту» [100, с. 85].

Наступний контроль розрахунків за ПДВ складається з перевірки визнання податкових зобов'язань із ПДВ та правильності відображення їх у системі бухгалтерського обліку; перевірки правильності формування та відображення в обліку сум податкового кредиту з ПДВ; перевірки належності відображення в системі бухгалтерського обліку всіх розрахунків з бюджетом за ПДВ у звітному періоді. «Наступний контроль правильності розрахунків за ПДВ є найскладнішим, оскільки передбачає комплексну перевірку операцій з нарахування та сплати ПДВ після того, як вони відбулися. Такий контроль

має здійснюватися в кінці звітної періоду перед поданням Декларації з ПДВ. Методика такого контролю є громіздкою, вимагає чіткої деталізації, а тому в межах даного дослідження окреслено лише основної її напрями. Наступний контроль має проводитися суцільним способом, з метою попередження штрафних санкцій, що можуть бути накладені на підприємство. В загальному, методика контролю розрахунків за ПДВ має бути направлена на перевірку правильності визначення бази оподаткування та правильності визначення сум податкового кредиту та податкового зобов'язання, а також вчасного їх перерахування» [100, с. 85].

На наш погляд, процес організації контролю розрахунків із ПДВ має включати такі напрями: встановлення нормативно-правової бази з обліку й контролю розрахунків за ПДВ → перевірку обґрунтованості та законності застосування пільг при здійсненні розрахунків з ПДВ → встановлення правильності і повноти формування і відображення бази оподаткування ПДВ → визначення правильності застосування ставок ПДВ → підтвердження достовірності арифметичних розрахунків із нарахування ПДВ → перевірка своєчасності і повноти сплати ПДВ до бюджету → встановлення правильності відображення розрахунків із ПДВ у податковій та фінансовій звітності.

Перевіряючи взаємозв'язок різних видів обліку в інформаційному і методичному аспектах слід виходити з того, що фінансовий облік операцій на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ не впливає на показники декларації з ПДВ, які формуються за нормами і правилами розділу V ПКУ.

«Для перевірки операцій, що формують базу оподаткування ПДВ, використовуються інші джерела інформації, способи та методи контролю, ніж для перевірки операцій, пов'язаних з нарахування та сплатою ПДВ. В частині операцій, що формують базу оподаткування перевірятиметься, по суті, виручка від реалізації, відповідність цін продажу рівню звичайних цін тощо» [100, с. 83-84].

Білобровенко Т. вважає, що «основними методами та прийомами контролю розрахунків з ПДВ повинні бути арифметична перевірка величини податкового кредиту та податкових зобов'язань; перевірка документів за формою та змістом щодо документування розрахунків з ПДВ та їх систематизації в системі поточного та зведеного обліку; зустрічна перевірка розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками для підтвердження реальності сум розрахунків з ПДВ; перевірка записів на рахунках бухгалтерського обліку щодо відображення розрахунків з ПДВ; аналіз та оцінка податкової декларації з ПДВ» [10, с.492].

Шигун М. і Уллубієва К. до методичних прийомів і способів контролю розрахунків за ПДВ відносять: нормативно-правову перевірку; інвентаризацію (перевірку фактичної наявності довідки або квитанції); формальну, арифметичну і логічну перевірки; взаємну перевірку [100, с. 84].

Матвієнко А. і Шевчук К. стверджують, що «у процедурі перевірок повинні використовуватися такі методи: арифметичної перевірки, перевірки відповідних документів за формою та змістом, їх систематизація, зустрічної перевірки, аналізу та оцінки Декларації з ПДВ» [44, с. 79].

На наш погляд, основними прийомами та методами контролю розрахунків з ПДВ мають бути:

- ❖ перевірка документів за формою і змістом у частині документування розрахунків із ПДВ та їх систематизації у системі як поточного, так і зведеного обліку;
- ❖ зустрічна перевірка розрахунків із покупцями, постачальниками, замовниками, підрядниками для встановлення складових розрахунків за ПДВ;
- ❖ арифметична перевірка величини податкових зобов'язань і податкового кредиту;
- ❖ перевірки за суттю записів на рахунках бухгалтерського обліку із відображення розрахунків з ПДВ;
- ❖ аналіз та оцінка проведених розрахунків з ПДВ.

Отже, своєчасно і правильно організований контроль розрахунків за ПДВ сприяє чіткому документуванню всіх операцій, по в'язані з ПДВ, належній реєстрації даних первинного обліку у відповідних регістрах, дає можливість платнику цього податку охопити перевіркою всі операції підприємства щодо розрахунків з бюджетом за ПДВ, попередити можливі порушення чинного законодавства України, а також забезпечує повне та правдиве відображення інформації у звітності.

Висновки до розділу 1

Економічна сутність ПДВ полягає у тому, що цей податок є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі обігу або виробництва, а його сума включається до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем. Він стягується на підставі кожного акту купівлі-продажу, а починається на стадії виробництва товару та закінчується на стадії його реалізації.

Бухгалтерський облік за розрахунками з ПДВ напряму залежить від їх оподаткування відповідно до ПКУ. Для організації бухгалтерського обліку ПДВ на підприємстві, саме положення ПКУ є ключовими. Операції для нарахування і сплати ПДВ відображаються на таких субрахунках: 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ, 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит», а система електронного адміністрування ПДВ запровадила використання ще й 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» (обліковують кошти на електронному ПДВ-рахунку, який відкривається платникові ПДВ у Казначействі).

Розглянуті теоретичні засади контролю розрахунків за ПДВ дозволяють суб'єкту контролю максимально охопити всі операції під час проведення перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ. Чітке планування перевірки, встановлення її етапів, методів і прийомів здійснення, а також закріплення відповідальних виконавців сприяє підвищенню ефективності проведення контрольно-перевірочних заходів розрахунків з

бюджетом за податком на додану вартість.

При вирішенні організаційних питань контролю розрахунків із бюджетом за ПДВ необхідно дотримуватися системного підходу, тобто налагодити все так, щоб перевіркою були охоплені всі операції пов'язані з податком на додану вартість. Це дозволить попередити порушення чинного законодавства та забезпечить найбільшу результативність і раціональність контрольно-перевірочної діяльності, як з боку внутрішніх, так і з боку зовнішніх суб'єктів контролю.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ТОВ «ВИРОБНИЧО-КОМЕРЦІЙНИЙ ЦЕНТР ОЛЕУМ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Виробничо-комерційний центр Олеум»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Виробничо-комерційний центр Олеум» (далі – ТОВ «ВКЦ Олеум») створене 19 квітня 1993 року та зареєстровано за юридичною адресою: 25004, Україна, Кіровоградська обл., місто Кропивницький, вул. Олександрійська, будинок 85, про що Єдиному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань здійснено запис за номером 14441050001001141 (додаток А).

Загальними зборами засновників ТОВ «ВКЦ Олеум», що відбулись 28 січня 2015 року (Протокол загальних зборів засновників №4 від 28 січня 2015 року – додаток А1) було вирішено призначити директором ТОВ «ВКЦ Олеум» Олійника Олексія Олексійовича, який вже наступного дня приступив до виконання своїх обов'язків (наказ №19 від 29 січня 2015 року (додаток А2)).

ТОВ «ВКЦ Олеум» зареєстроване у Державній службі статистики та у Кропивницькій ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (м. Кропивницький), як платника податків, так і як платник єдиного внеску (додаток А3).

Основні види економічної діяльності, визначені Випискою з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців а громадських формувань №474658708585 від 08 грудня 2020 року (додаток А3), у складаються із:

- ❖ 46.42 – Оптова торгівля одягом і взуттям (**основний**);
- ❖ 25.62 – Механічне оброблення металевих виробів;
- ❖ 25.72 – Виробництво замків і дверних петель;

- ❖ 25.99 – Виробництво інших готових металевих виробів;
- ❖ 46.49 – Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення;
- ❖ 95.22 – Ремонт побутових приладів, домашнього та садового обладнання;
- ❖ 46.73 – Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням;
- ❖ 46.74 – оптова торгівля залізними виробами, водопровідним і опалювальним устаткуванням і приладдям до нього;
- ❖ 47.19 – інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах;
- ❖ 47.52 – роздрібна торгівля залізними виробами, будівельними матеріалами та санітарно-технічними виробами в спеціалізованих магазинах;
- ❖ 47.59 – Роздрібна торгівля меблями, освітлювальним приладдям та іншими товарами для дому в спеціалізованих магазинах;
- ❖ 47.71 – Роздрібна торгівля одягом у спеціалізованих магазинах;
- ❖ 52.10 – Складське господарство;
- ❖ 52.29 – Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту;
- ❖ 68.10 – Купівля та продаж власного нерухомого майна;
- ❖ 68.20 – Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- ❖ 73.11 – Рекламні агентства;
- ❖ 77.12 – Надання в оренду вантажних автомобілів;
- ❖ 33.12 – Ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення;
- ❖ 47.91 – Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу інтернет;
- ❖ 47.99 – Інші види роздрібної торгівлі поза магазинами;
- ❖ 53.20 – Інша поштова та кур'єрська діяльність.

Метою та цілями діяльності ТОВ «ВКЦ Олеум» є задоволення суспільних та економічних потреб юридичних і фізичних осіб у продукції,

роботах та послугах, а також здійснення виробничої, комерційної, посередницької діяльності та надання послуг, у відповідності та на умовах, визначених законодавством та Статутом задля одержання прибутку (додаток А4).

Предмет діяльності ТОВ «ВКЦ Олеум» включає наступні види діяльності:

- ❖ сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство;
- ❖ переробна промисловість;
- ❖ будівництво;
- ❖ оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотransпортних засобів і мотоциклів;
- ❖ оптова торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами;
- ❖ роздрібна торгівля, крім торгівлі автотransпортними засобами та мотоциклами;
- ❖ транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність;
- ❖ тимчасове розміщення та організація харчування⁴
- ❖ інформація та комунікації;
- ❖ операції з нерухомим майном;
- ❖ професійна, наукова та технічна діяльність;
- ❖ діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування;
- ❖ надання інших видів послуг.

ТОВ «ВКЦ Олеум» є власником: майна, переданого йому засновниками у власність, як внесок до статутного капіталу; майна та немайнових прав, придбаних товариством на законних підставах; продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності; отриманих прибутків (доходів); результатів творчої, наукової та іншої подібної діяльності, а також інших об'єктів інтелектуальної власності у випадках та на засадах, передбачених законодавством; майна філій (представництв) та інших відокремлених підрозділів товариства, доходів та майна отриманого

ними у процесі господарської діяльності та інших незаборонених законом підставах; часток у інших господарських товариствах, створених за участі товариства, відповідно до установчих документів; часток у майні, що створене або придбане у результатів спільної діяльності на підставі відповідних договорів; іншого майна та нематеріальних активів, набутих на підставах, що не заборонені законодавством.

Статутний капітал ТОВ «ВКЦ Олеум» становить 661000,0 грн. Вкладом учасника ТОВ «ВКЦ Олеум» Машковського Анатолія Івановича до статутного капіталу є грошові кошти у сумі 7500,0 грн.; Олійника Андрія Олексійовича – 7500,0 грн., Шамардіної Катерини Олексіївни – 485000,0 грн.

Вкладом учасника Олійник Надії Миколаївни до статутного капіталу ТОВ «ВКЦ Олеум» є наступне нерухоме майно:

- ❖ земельна ділянка, реєстраційний номер об'єкта нерухомого майна в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно: 1694895835101, кадастровий номер 3510100000:14:130:0007, площа 0,0673 га, цільове призначення: для будівництва будівель торгівлі, місце розташування: Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Нікітіна Василя, земельна ділянка 90/14, на земельній ділянці розташований об'єкт незвершеного будівництва, грошова оцінка визначена на рівні 116000,0 грн.;
- ❖ земельна ділянка, реєстраційний номер об'єкта нерухомого майна в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно: 1750674735101, кадастровий номер 3510100000:14:130:0028, площа 0,0729 га, цільове призначення: для будівництва будівель торгівлі, місце розташування: Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Левитського Миколи, земельна ділянка 83/16, на земельній ділянці розташований об'єкт незвершеного будівництва, грошова оцінка визначена на рівні 45000,0 грн.

Таким чином статутний капітал поділено між учасниками таким чином (таблиця .2.1).

Таблиця 2.1

Розподіл часток між засновниками ТОВ «ВКЦ Олеум»

№ з/п	Учасник	Відсоток у статутному капіталі, %	Розмір частки, грн.
1	Машковський Анатолій Іванович	1,1	7500,00
2	Олійник Андрій Олексійович	1,1	7500,00
3	Шамардіна Катерина Олексіївна	73,4	485000,00
4	Олійник Надія Миколаївна	24,4	161000,00
	Разом	100,0	661000,00

ТОВ «ВКЦ Олеум» може створювати резервний капітал шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку або за рахунок нерозподіленого прибутку у відповідності до законодавства України та рішень загальних зборів засновників. Прибуток ТОВ «ВКЦ Олеум» утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат та витрат на оплату праці. З балансового прибутку ТОВ «ВКЦ Олеум» сплачує відсотки за кредитами банків та за облігаціями, а також вносяться передбачені законодавством податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків та сплати дивідендів, залишається у повному розпорядженні ТОВ «ВКЦ Олеум».

Дивіденди – частина чистого прибутку, що виплачується учаснику ТОВ «ВКЦ Олеум» з розрахунку на належну йому частку. ТОВ «ВКЦ Олеум» виплачує дивіденди грошовими коштами.

Порядок покриття збитків визначається рішенням загальних зборів засновників. Збитки від діяльності покриваються у першу чергу з резервного капіталу, а у випадку їх недостатності – з інших джерел згідно законодавства.

Одноосібним виконавчим органом ТОВ «ВКЦ Олеум», який здійснює управління поточною діяльністю, є директор.

З 24 травня 2005 року підприємство є платником податку на додану вартість, підтвердженням чому є Свідоцтво №15249091 про реєстрацію платника податку на додану вартість. (додаток Б). Індивідуальний податковий номер ТОВ «ВКЦ Олеум» 241494511234 (додаток Б1).

Крім того, ТОВ «ВКЦ Олеум» є платником таких податків, як податок на прибуток, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, земельний податок, єдиний соціальний внесок. Станом на 01 січня 2022 року на підприємстві працювало 104 особи, а тому досліджуване підприємство є податковим агентом щодо сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

За допомогою сервіса Youcontrol з'ясовано, що станом час підготовки кваліфікаційної випускної роботи ТОВ «ВКЦ Олеум» не перебуває у стані припинення, ліквідації чи банкрутства.

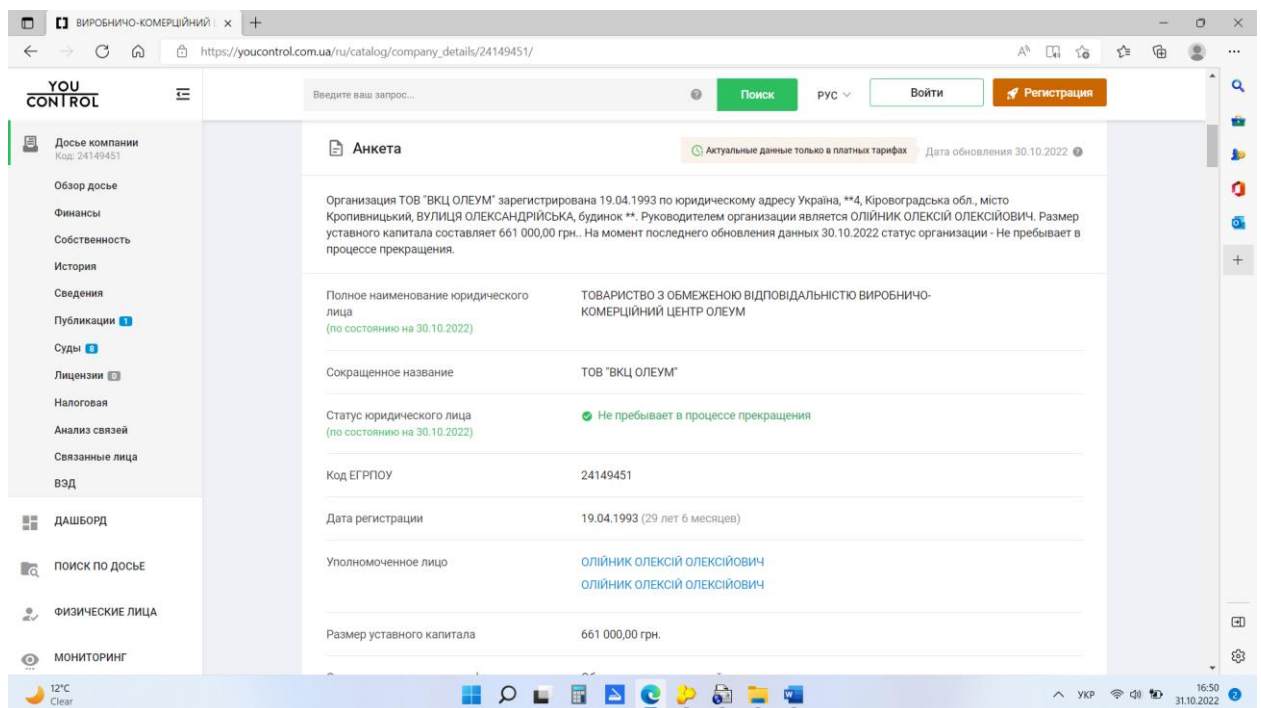


Рис. 2.1. Дані про ТОВ «ВКЦ Олеум» у сервісі Youcontrol

ТОВ «ВКЦ Олеум» відноситься до суб'єктів малого підприємництва, а тому на виконання вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» складає та подає до контролюючих органів Фінансову звітність малого підприємства.

Для проведення, так званого, «експрес-аналізу» показників фінансової звітності ТОВ «ВКЦ Олеум» нами буде використано Фінансову звітність ТОВ «ВКЦ Олеум» станом на 31 грудня 2021 року (додаток В). Для цього використаємо коефіцієнти, що характеризують фінансовий стан та

результати діяльності досліджуваного підприємства, які включають в себе оцінку фінансової стійкості та ліквідності.

У таблиці 2.2 представлено аналіз фінансової стійкості ТОВ «ВКЦ Олеум».

Таблиця 2.2

Аналіз фінансової стійкості ТОВ «ВКЦ Олеум»

Показник	Методика розрахунку	Станом на 31.12.2020р.	Станом на 31.12.2021р.	Відхилення
Коефіцієнт фінансової незалежності	ряд.1495 / ряд.1900	0,35	0,66	+0,31
Коефіцієнт фінансової залежності	ряд. 1900 / ряд.1495	2,83	2,52	-0,31
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	(ряд.1595 + ряд. 1695) / ряд. 1900	0,65	0,60	-0,05
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	(ряд.1195 – ряд.1695) / ряд. 1195	-0,25	-0,18	-0,07
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	(ряд.1195 – ряд.1695) / ряд. 1495	-0,37	-0,22	-0,15

Коефіцієнт фінансової незалежності показує, яка частина активів підприємства сформована за рахунок власного капіталу. Отже, на початок 2021 року за рахунок власного капіталу сформовано 35% власного капіталу. На кінець 2021 року даний показник збільшився на 31% і склав відповідно 66%. Рекомендованим є значення даного показника більше 0,5. Отже, станом на кінець 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» можна вважати фінансово незалежним.

Зворотнім показником до показника фінансової незалежності (фінансової стійкості) є коефіцієнт фінансової залежності. Даний показник вказує, яку суму загальної вартості майна припадає на одну гривню власного капіталу. Нормативним вважається значення коефіцієнту більше 0,7 (інколи 0,8). Якщо показник менше даного значення, підприємство характеризується як фінансово нестійке, фінансово залежне. Обчислений на початок і кінець 2021 року даний показник на ТОВ «ВКЦ Олеум» вказує на те, що

підприємство є фінансово незалежним, але незначне його зниження вказує на несуттєве погіршення ситуації.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу визначає частку, яку в балансі становить позиковий капітал. В економічній літературі рекомендованим значенням даного показника є не більше 0,5. Виходячи із методики розрахунку даного, видно, що до позикового капіталу відноситься довгостроковий і короткостроковий позиковий капітал. Так, на початок 2021 року даний коефіцієнт становив 0,65 процентних пункти, а на кінець 2021 року – 0,60. Аналізуючи динаміку зміни даного показника, залежність підприємства від позикового капіталу дещо знизилась, проте все залишається значною. Така ситуація обумовлена тим, що ТОВ «ВКЦ Олеум» взяло кредит у банку протягом 2021 року.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами показує, яка частина оборотних активів фінансується за рахунок капіталу. Рекомендованим значенням вважається показник більше 0,1. Обчислений на ТОВ «ВКЦ Олеум» коефіцієнт забезпеченості власними оборотними активами як на початок, так і на кінець 2021 року має від'ємне значення. Це вказує на те, власних фінансових джерел у підприємства недостатньо, а виробничий процес фінансується за рахунок позикових ресурсів.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу використана для фінансування поточної діяльності, а яка була капіталізована. Даний показник вказує на зниження вільних фінансових можливостей підприємства та характеризується як негативна тенденція.

Таблиця 2.3

Аналіз ліквідності ТОВ «ВКЦ Олеум»

Показник	Методика розрахунку	Станом на 31.12.2020р.	Станом на 31.12.2021р.	Відхилення
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	ряд. 1165 / ряд. 1695	0,01	0,03	+0,02
Коефіцієнт швидкої ліквідності	(ряд.1195-ряд.ряд.1100) / ряд.1695	0,26	0,11	-0,15
Коефіцієнт поточної ліквідності	ряд. 1195 / ряд.1695	0,80	0,85	+0,05

Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує на здатність підприємства погашати поточні зобов'язання, тобто яку частку таких зобов'язань підприємство може погасити за рахунок найбільш ліквідних активів (як правило – за рахунок грошових коштів, рядок 1165 «Гроші та їх еквіваленти»). У науковій та фаховій літературі рекомендованим є значення даного показника $\geq 0,2$. Як показують дані таблиці 2.2, на ТОВ «ВКЦ Олеум» на початок 2021 року коефіцієнт абсолютної ліквідності становив 0,01 п.р., а на кінець року – він дещо збільшився і становив 0,03 п.р. Проте, не на початок, не на кінець року він не досяг нормативного значення. Це вказує на нездатність досліджуваного підприємства у терміновому порядку погасити свої поточні зобов'язання.

Ще одним показником ліквідності є коефіцієнт швидкої ліквідності (в деяких джерелах його ще називають коефіцієнт критичної ліквідності). Він відображає спроможність підприємства погашати свої зобов'язання за рахунок не тільки грошових коштів, але й за рахунок інших видів оборотних активів. Вважається, що чим вищий даний показник, тим стійкішим є фінансове становище підприємства. Нормативним вважається його значення у діапазоні від 0,7 до 1. На ТОВ «ВКЦ Олеум» на початок року, що аналізується він склав 0,26 п.п., а на кінець – 0,11 п.п. Отже, показник швидкої ліквідності не перебуває у межах рекомендованих значень, а значить підприємство не в змозі погасити свої поточні зобов'язання за рахунок зазначених вище активів.

Розрахунок коефіцієнту поточної ліквідності дає можливість оцінити здатність підприємства виконувати свої зобов'язання перед боржниками протягом одного виробничого циклу. Така заборгованість може бути погашена як наявних грошових коштів, так і запасів та дебіторської заборгованості. Обчислений на підставі звітності ТОВ «ВКЦ Олеум» коефіцієнт поточної ліквідності вказує на те, що станом на 01 січня 2021 року підприємство за рахунок своїх ліквідних активів могло погасити поточні зобов'язання протягом одного виробничого циклу у розмір 80%, а на кінець

2021 року він збільшився до 85%. Збільшення характеризується як позитивна тенденція.

Наступною групою показників, що характеризують фінансове становище підприємства є показники рентабельності.

Таблиця 2.4

Аналіз рентабельності ТОВ «ВКЦ Олеум»

Показник	Методика розрахунку	Станом на 31.12.2020р.	Станом на 31.12.2021р.	Відхилення
Коефіцієнт рентабельності активів	ряд.2350 / ряд. 1300	0,004	0,004	0,0
Коефіцієнт рентабельності реалізації	ряд.2350 / ряд.2000	0,000	0,001	+0,001
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	ряд. 2350 / ряд.1495	0,010	0,011	+0,001
Коефіцієнт рентабельності витрат	ряд. 2350 / ряд. 2050	0,002	0,001	-0,001

Показник рентабельності активів є корисним для оцінки можливості інвестиційних вкладень. Чим більшим є показник рентабельності активів, тим підприємство отримує більше коштів. Коефіцієнт рентабельності чистих активів є показником, що характеризує раціональність користування капіталом. Так, на початок 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» на 1 гривню вкладених активів отримувало 0,4 гривні прибутку. Даний показник протягом 2021 року залишився незмінним.

Коефіцієнт рентабельності реалізації вказує на рентабельність продажів. Виходячи із розрахованого на основні даних фінансової звітності досліджуваного підприємства у 2020 році ТОВ «ВКЦ Олеум» мало нульову рентабельність, у 2021 році – вона дещо підвищилась, але все одно залишилась на доволі низькому рівні.

Показник рентабельності власного капіталу показує на віддачу (норму прибутку) на власний капітал. На ТОВ «ВКЦ Олеум» даний показник на початок 2021 року становив 0,10 п.п., а на кінець року незначно збільшився і становив 0,11 п.п. Отже, на кінець 2021 року 1 гривня вкладеного власного

капіталу ТОВ «ВКЦ Олеум» приносить 0,10 грн прибутку. Максимізація даного показника має бути одним із завдань керівництва ТОВ «ВКЦ Олеум».

Коефіцієнт рентабельності витрат є важливим показником, що вказує скільки прибутку припадає на 1 гривню витрат. Отже, на ТОВ «ВКЦ Олеум» на початок 2021 року на 1 гривню витрат припадало 0,2 гривні прибутку, а на кінець року даний показник знизився до 0,1 гривні.

Отже, проведений аналіз фінансового стану ТОВ «ВКЦ Олеум» вказує на задовільний фінансовий стан. Підприємство у цілому може відповідати за своїми борговими зобов'язаннями. Проте, через наявність на підприємстві кредитних ресурсів його можна визначити як таке, що залежить від зовнішніх джерел фінансування. Показники рентабельності знаходяться на задовільному рівні, але слід розробляти заходи щодо їх підвищення. Підприємство на достатньому рівні забезпечене оборотними коштами, фінансовими та трудовими ресурсами.

2.2. Облік розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість на досліджуваному підприємстві

ТОВ «ВКЦ Олеум» є платником податку на додану вартість (додаток Б, Б1) за ставкою 20 відсотків. Основну частину операцій з постачання, що є об'єктом оподаткування ПДВ на досліджуваному підприємстві становить постачання будівельних матеріалів та комплектуючих через магазини та оптовим покупцям. Закупівля здійснюється, у більшості випадків, у платників ПДВ оптовими партіями.

Облік на досліджуваному підприємства ведеться за допомогою програми «1С:Бухгалтерія», а формування податкових накладних, реєстрація їх в Єдиному реєстрі податкових накладних та подання податкової та інших видів звітності здійснюється через програмний продукт «МеДок».

Для обліку податку на додану вартість робочим планом рахунків ТОВ «ВКЦ Олеум» передбачено такі субрахунки бухгалтерського обліку:

- ❖ 6413 «Розрахунки за податком на додану вартість»;

- ❖ 643 «Податкові зобов'язання»;
- ❖ 644 «Податковий кредит».

Податкове зобов'язання з ПДВ ТОВ «ВКЦ Олеум» визначає за датою події, що сталась раніше: або дата здійснення постачання продукції, товарів, послуг; або дата зарахування коштів на поточний рахунок підприємства.

На підставі конкретних прикладів розглянемо порядок ланцюжок формування податкового зобов'язання з ПДВ – від здійснення постачання до відображення операції у Податковій декларації з податку на додану вартість.

Так, ТОВ «ВКЦ Олеум» здійснило постачання будівельних матеріалів ТОВ «Вересень Плюс», підтвердженням чому є видаткова накладна №21878 від 05 жовтня 2021 року на суму 13843,94 грн., у т.ч. ПДВ – 2307,32 грн. (додаток Д). Дана операція знаходить своє відображення у реєстрі аналітичного обліку Журнал-ордер і Відомість по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (додаток Ж) та Оборотно-сальдовій відомості по рахунку 361 (контрагенти) (додаток К). Згідно виписок банку та Журналу-ордеру і Відомості по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (додаток Ж) з'ясовано, що оплата за дане відвантаження відбулась 06 жовтня 2021 року. Оскільки постачання відбулось 5 жовтня 2021 року, то й податкове зобов'язання підприємство формує цього ж числа, підтвердженням чому є виписана податкова накладна №258 від 05 жовтня 2021 року, належним чином зареєстрована в ЄРПН (про що свідчить відмітка про прийняття податкової накладної у її верхньому правому кутку) (додаток Л).

У таблиці 2.5 представлено порядок відображення даної господарської в обліку досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.5

Порядок відображення в обліку податкового зобов'язання з ПДВ від постачання будівельних матеріалів ТОВ «Вересень Плюс» на ТОВ «ВКЦ Олеум» 05 жовтня 2021 року (перша подія – відвантаження)

Зміст господарської операції	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Відображено реалізацію будівельних матеріалів	накладна №21878 від 05.10.2021р.	361	702	13843,94
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	податкова накладна №258 від 05.10.2021р.	702	6413	2307,32
Перераховано покупцем кошти на поточний рахунок	виписка банку від 06.10.2021р.	311	361	13843,94

Дослідимо ще одну господарську операцію, яка своїм наслідком має нарахування податкового зобов'язання з ПДВ. Так, 06 жовтня 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» здійснює реалізацію шурупів, цвяхів, скоб Приватній агрофірмі «Ганнівська» за видатковою накладною №20619 на суму 8968,85 грн., у т.ч. ПДВ – 1494,81 грн. (додаток Д1). Оплата за дане відвантаження була здійснена шляхом перерахування коштів на поточний рахунок підприємства 10 жовтня 2021 року. Оскільки перша подія – відвантаження відбулось 06 жовтня 2021 року, то податкова накладна виписується також 06 жовтня 2021 року за номером 312 (додаток Л1). Дана операція, як і попередня заходить своє відображення у регістрах аналітичного синтетичного обліку (додаток Ж, К).

У таблиці 2.6 представлено порядок відображення даної господарської в обліку досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.6

Порядок відображення в обліку податкового зобов'язання з ПДВ від
постачання будівельних матеріалів ПА «Ганнівська»
на ТОВ «ВКЦ Олеум» 06 жовтня 2021 року
(перша подія – відвантаження)

Зміст господарської операції	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Відображено реалізацію будівельних матеріалів	накладна №20619 від 06.10.2021р.	361	702	8968,85
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	податкова накладна №312 від 06.10.2021р.	702	6413	1494,81
Перераховано покупцем кошти на поточний рахунок	виписка банку від 10.10.2021р.	311	361	8968,85

Дослідимо порядок відображення в обліку господарської операції, коли першою подією є надходження передоплати на поточний рахунок. Так, 17 листопада 2021 року на поточний рахунок ТОВ «ВКЦ Олеум» надійшла передоплата від покупця ТОВ «Капро Ойл» за сантехнічні запчастини на суму 4363,91 грн., у т.ч. ПДВ – 727,32 грн. (дані виписок банку). Відвантаження в рахунок даної передоплати відбулось 19 листопада 2021 року, підтвердженням чому є видаткова накладна №2194 від 19 листопада 2021 року (додаток Д2). На виконання вимог Податкового кодексу України ТОВ «ВКЦ Олеум» виписує податкову накладну датою надходження коштів, тобто 17 листопада 2021 року – податкова накладна №1039 від 17 листопада 2021 року на суму 4363,91 грн., у т.ч. ПДВ – 727,32 грн.(додаток Л2). Дана операція знаходить своє відображення у регістрах аналітичного і синтетичного обліку за листопад (додаток Ж1, К1).

У таблиці 2.7 представлено порядок відображення даної господарської в обліку досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.7

Порядок відображення в обліку податкового зобов'язання з ПДВ від постачання будівельних матеріалів ТОВ «Капро Ойл» на ТОВ «ВКЦ Олеум» 19 листопада 2021 року (перша подія – надходження коштів)

Зміст господарської операції	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Надходження передоплати від покупця	Виписка банку від 17.11.2021р.	311	361	4363,91
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	податкова накладна №1039 від 17.11.2021р.	643	6413	727,32
Відвантажено будівельні матеріали	Накладна №2194 від 19.11.2021р.	361	702	4363,91
Зменшення доходу на суму податкового зобов'язання з ПДВ	податкова накладна №1039 від 17.11.2021р.	702	643	727,32

Подібна ситуація відбулась і у грудні 2021 року. Так, 07 грудня 2021 року надійшла передплата від покупця ПП «Лікарня Святого Луки» на суму 1005,96 грн., у т.ч. ПДВ – 167,66 грн. за махрові рушники. Відвантаження в рахунок даної передоплати ТОВ «ВКЦ Олеум» здійснює 24 грудня 2021 року, підтвердженням чому є видаткова накладна №26880 від 24 грудня 2021 року на суму 1005,96 грн., у т.ч. ПДВ – 167,66 грн. (додаток Д3). Проте, податкову накладну підприємство виписує 07 грудня 2021 року за номером 294 (додаток Л3). Дана операція знаходить своє відображення у регістрах аналітичного і синтетичного обліку за листопад (додаток Ж2, К2).

У таблиці 2.8 представлено порядок відображення даної господарської в обліку досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.8

Порядок відображення в обліку податкового зобов'язання з ПДВ від
постачання будівельних матеріалів ПП «Лікарня Святого Луки»
на ТОВ «ВКЦ Олеум» 24 грудня 2021 року
(перша подія – надходження коштів)

Зміст господарської операції	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Надходження передоплати від покупця	Виписка банку від 07.12.2021р.	311	361	1005,96
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	податкова накладна №294 від 07.12.2021р.	643	6413	167,66
Відвантажено будівельні матеріали	Накладна №26880 від 24.12.2021р.	361	702	1005,96
Зменшення доходу на суму податкового зобов'язання з ПДВ	податкова накладна №294 від 07.12.2021р.	702	643	167,66

Однією з обов'язкових умов щодо правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ є їх повна та своєчасна реєстрація в Єдиному реєстрі податкових накладних. Так, нами було досліджено вибіркоким шляхом порядок реєстрації податкових накладних в ЄРПН. При цьому слід пам'ятати, що згідно вимог ПКУ, податкові накладні, що виписані з 01 по 15 (включно) число звітного місяця повинні зареєстровані в ЄРПН не пізніше останнього дня звітного календарного місяця, а ті, що виписані з 16 по останній день календарного місяця – до 15 календарного дня (включно) наступного календарного місяця.

У таблиці 2.9 сформовано дані про повноту і строки реєстрації податкових накладних за жовтень-грудень 2021 року на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 2.9

Порядок реєстрації виданих податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних на ТОВ «ВКЦ Олеум» у жовтні-грудні 2021 року

Покупець	Сума, грн.	Дата виписки податкової накладної	Дата реєстрації в ЄРПН
ТОВ «Вересень Плюс» (додаток Л)	13843,94	05.10.2021р.	25.10.2021р.
Приватна агрофірма «Ганнівська» (додаток Л1)	8968,85	06.10.2021р.	25.10.2022р.
ТОВ «Долинська ХПП»	21548,58	26.10.2021р.	11.11.2021р.
ТОВ «Капро Ойл» (додаток Л2)	4363,91	17.11.2021р.	04.12.2021р.
ТОВ Проектно-вишукувальний інститут «Агропроект»	3435,05	11.11.2021р.	29.11.2021р.
ТзДВ «Завод дозуючих автоматів»	4500,00	24.11.2021р.	10.12.2021р.
ПП «Лікарня Святого Луки» (додаток Л3)	1005,96	07.12.2021р.	24.12.2021р.
ТОВ «Кіровоградський інструментальний завод «Лезо»	6612,43	09.12.2021р.	20.12.2021р.
ПАТ «Криворіжхліб»	5259,38	17.12.2021р.	29.12.2021р.

Як видно з даних таблиці 2.9 досліджуване підприємство повною мірою і своєчасно реєструвало податкові накладні у ЄРПН, підтвердженням чому є квитанції про реєстрацію податкових накладних. При реєстрації податкових накладних у в ЄРПН бухгалтерія підприємства контролює реєстраційний ліміт шляхом надсилання запитів до органів державної податкової служби, адже, якщо ліміт не вистачатиме, то підприємство повинно перерахувати кошти на електронний рахунок ПДВ, відкритий в органах Державного казначейства України

Видані податкові накладні автоматично переносяться до Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, а з нього переносяться до Податкової декларації з податку на додану вартість відповідного звітного періоду.

Так загальна сума податкового зобов'язання за жовтень 2021 року становила 983873 грн. (додаток М), за листопад 2021 року –929399 грн., за грудень 2021 року – 927076 грн.

Слід підкреслити, що недоліком існуючого порядку обліку на досліджуваному підприємстві є невикористання рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Згідно вимог податкового законодавства платник ПДВ може зменшити суму податкового зобов'язання на величину податкового кредиту.

Податковий кредит на ТОВ «ВКЦ Олеум» формується від величини придбаних для продажу товарів. Датою виникнення податкового кредиту є дата події, що сталась раніше – або дата перерахування коштів постачальнику, або дата оприбуткування товарів, робіт, послуг.

Дослідимо більш детально порядок відображення в обліку операцій з формування податкового кредиту з ПДВ.

23 вересня 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» перераховує постачальнику ТОВ Топ Дренаж Систем» передоплату за люки оглядові для колодязів на суму 193134,0 грн., у т.ч. ПДВ– 3189,0 грн. (виписка банку), що сформувало дебіторську заборгованість за рахунком 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на зазначену суму (додаток Н, рядок 80, додаток С). Фактичне надходження товару відбулось 08 жовтня 2021 року на суму 19134,0 грн., у т.ч. ПДВ – 3189,0 грн. на підставі видаткової накладної №245 (додаток П). Оскільки першою подією була передоплата, то постачальник виписує податкову накладну датою надходження коштів на свій поточний рахунок – №20 від 23 вересня 2021 року (додаток Р). В обліку ТОВ «ВКЦ Олеум» дана господарська відображена наступним чином (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10

Порядок відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ з придбання
люків колодязних у ТОВ «Топ Дренаж Систем»
на ТОВ «ВКЦ Олеум» у вересні-жовтні 2021 року
(перша подія – перерахування коштів)

Зміст господарської операції	Дата	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
Перерахування передоплати постачальнику	23.09.2021р.	виписка банку	631	311	19134,0
Відображення податкового кредиту від суми передоплати	23.09.2021р.	Податкова накладна 20 від 23.09.2021р. (додаток Р)	641	644	3189,0
Оприбуткування товару, що надійшов від постачальника	08.10.2021р.	Видаткова накладна №245 від 08.10.2021р. (додаток П)	28	631	15945,0
Відображено суму ПДВ у складі вартості оприбуткованого товару	08.10.2021р.	Податкова накладна 20 від 23.09.2021р. (додаток Р)	644	631	3189,0

Отже, як видно з даних таблиці 2.10, ТОВ «ВКЦ Олеум» сформувало податковий кредит з ПДВ за фактом передоплати, впевнившись у повній та своєчасній реєстрації податкової накладної в ЄРПН. Після надходження товару, досліджуване підприємство вже не формує податковий кредит у жовтні 2021 року.

18 жовтня 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» здійснює придбання універсального аерозолю у ТОВ «ГПЛ» за видатковою накладною №79579 від 18 жовтня 2021 року на суму 18483,60 грн., у т.ч. ПДВ – 3080,60 грн. (додаток П1). Оплату за дане придбання згідно виписок банку досліджуване підприємство проводить 01 листопада 2021 року. Це сформувало кредиторську заборгованість за даним постачальником (додаток Н). Податкову накладну постачальник виписав 18 жовтня 2021 року – за фактом

відвантаження товару за номером 99 (додаток Р1). В обліку ТОВ «ВКЦ Олеум» дана господарська відображена наступним чином (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11

Порядок відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ з придбання
універсального аерозолі у ТОВ «ГПЛ»
на ТОВ «ВКЦ Олеум» у жовтні-листопаді 2021 року
(перша подія –оприбуткування товару)

Зміст господарської операції	Дата	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
Оприбуткування товару від постачальника	18.10.2021р.	Видаткова накладна №79759 від 18.10.2021р. (додаток П1)	28	631	15403,00
Відображено суму ПДВ у складі вартості оприбуткованого товару	18.10.2021р.	Податкова накладна №99 від 18.10.2021р. (додаток Р1)	644	631	3080,60
Відображення податкового кредиту	18.10.2021р.	Податкова накладна №99 від 18.10.2021р. (додаток Р1)	641	644	3080,60
Перераховано кошти постачальнику за придбаний товар	01.11.2021р.	Виписка банку	631	311	18483,60

26 листопада 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» здійснює придбання водонагрівачів у ТОВ «Горекс» за накладною 754 від 26 листопада 2021 року на суму 21619,62 грн., у т.ч. ПДВ – 3603,27 грн. (додаток П2). Оплату за даний товарі підприємство здійснило 23 листопада 2021 року (додаток С1). ТОВ «Горекс» виписує та реєструє в ЄРПН податкову накладну №111 від 23. Листопада 2021 року на суму 21619,62 грн., у т.ч. ПДВ-3603,27 грн. (додаток Р2). В обліку ТОВ «ВКЦ Олеум» дана господарська відображена наступним чином (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12

Порядок відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ з придбання
водонагрівачів у ТОВ «Горекс» на ТОВ «ВКЦ Олеум»
у листопаді 2021 року (перша подія – перерахування коштів)

Зміст господарської операції	Дата	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
Перерахування передоплати постачальнику	23.11.2021р.	виписка банку	631	311	21619,62
Відображення податкового кредиту від суми передоплати	23.11.2021р.	Податкова накладна 111 від 23.11.2021р. (додаток Р2)	641	644	3603,27
Оприбуткування товару, що надійшов від постачальника	26.11.2021р.	Видаткова накладна №754 від 26.11.2021р. (додаток П2)	28	631	18016,35
Відображено суму ПДВ у складі вартості оприбуткованого товару	26.11.2021р.	Податкова накладна № 111 від 23.11.2021р. (додаток Р)	644	631	3603,27

23 грудня 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» здійснює оприбуткування болтів, гайок та шайб за видатковою накладною №5655203 від ТОВ «АВ Метал Груп» на суму 24042,73 грн., у т.ч. ПДВ – 4007,12 грн. (додаток П3). Постачальник виписує податкову накладну №508327 від 23 грудня 2021 року на таку ж суму (додаток Р3) та реєструє її в ЄРПН. При вивченні виписок банку та реєстрів синтетичного обліку– Журнал-ордер і відомість по рахунку 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за грудень 2021 року (додаток С2, рядок 158) з'ясовано, що ТОВ «ВКЦ Олеум» перерахувало постачальнику коштів на суму 24042,73 грн., у т.ч. ПДВ – 4007,12 грн. В обліку ТОВ «ВКЦ Олеум» дана господарська відображена наступним чином (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13

Порядок відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ з придбання болтів, гайок та шайб у ТОВ «АВ Метал Груп» на ТОВ «ВКЦ Олеум» у грудні 2021 року

Зміст господарської операції	Дата	Первинний документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
Оприбуткування товару від постачальника	23.12.2021р..	Видаткова накладна №5655203 від 23.12.2021р. (додаток ПЗ)	28	631	20035,61
Відображено суму ПДВ у складі вартості оприбуткованого товару	23.12.2021р.	Податкова накладна №508327 від 23.12.2021р. (додаток Р1)	644	631	4007,12
Відображення податкового кредиту	23.12.021р.	Податкова накладна №508327 від 23.12.2021р. (додаток Р1)	641	644	4007,12
Перераховано кошти постачальнику за придбаний товар	23.12.2021р.	Виписка банку	631	311	24042,73

Слід підкреслити, що недоліком існуючого порядку обліку на досліджуваному підприємстві є невикористання рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Слід пам'ятати, що до складу податкового кредиту включаються тільки ті суми ПДВ, які підтверджені податковими накладними, що зареєстровані в ЄРПН. Для перевірки факту реєстрації податкових накладних в ЄРПН ТОВ «ВКЦ Олеум» періодично надсилає запити до органів ДПС, у відповідь на які засобами електронного зв'язку в систему МеДок завантажується Витяг з Єдиного реєстру податкових накладних і самі податкові накладні. Потім вона автоматично потрапляють до Реєстру отриманих податкових накладних та слугують підставою для формування податкового кредиту у Податковій декларації з податку на додану вартість за відповідний місяць. Так загальна

сума податкового кредиту за жовтень 2021 року становила 784294 грн. (додаток М), за листопад 2021 року – 756356 грн., за грудень 2021 року – 651839 грн.

Податкову декларацію з ПДВ ТОВ «ВКЦ Олеум» складає та подає за допомогою програми МеДок до 20 числа місяця, наступного за звітним. Податкова декларація з ПДВ складається з трьох частин: I «Податкові зобов'язання», II «Податковий кредит», III «Розрахунки за звітний період». Протягом періоду, що підлягав дослідженню ТОВ «ВКЦ Олеум» подавало Податкову декларацію з ПДВ з додатком 1 «Відомості про суми податку на додану вартість, зазначені у податкових накладних/розрахунках коригування до податкових накладних, не зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, та про податковий кредит з урахуванням його коригування (Д1)» (додаток М).

Так, за жовтень 2021 року податковий кредит сформувався за основною ставкою 20%, і лише за постачальником з ПІН 143083604024 за ставкою 7% (рядок 10.2 (Д1) декларації). Також у жовтні 2021 року мали місце випадки коригування податкового кредиту на суму 445 грн., що знайшло своє відображення у рядку 14 (Д1) декларації з мінусовим значенням.

При вивченні Податкової декларації за грудень 2021 року (додаток М2) з'ясовано, що за грудень на ВКЦ «Олеум» величина ПДВ за незареєстрованими податковими накладними (Таблиця 1.1 Додатку 1) становила 106466 грн. Основну частину таких покупців складають неплатники ПДВ (код 1000000000000). За поясненнями бухгалтерії підприємства така ситуація відбулась через недостатність реєстраційного ліміту з ПДВ. Суми ПДВ за такими накладними були включені до складу податкового зобов'язання за грудень 2021 року. Несвоєчасна реєстрація призводить до застосування до підприємства штрафних санкцій у залежності від кількості днів прострочення, що передбачені Податковим кодексом України.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті за місяці, що підлягали дослідженню становила: у жовтні 2021 року – 199579 грн.; у листопаді – 180500 грн.; у грудні 2021 року – 275237 грн.

Для обліку сум ПДВ, що знаходяться на спеціальному електронному рахунку, відкритому в органах Державного казначейства ТОВ «ВКЦ Олеум» використовує рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». В обліку досліджуваного підприємства такі операції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями 2.14.

Таблиця 2.14

Відображення в обліку перерахування сум заявленого податку на додану вартість на спеціальний ПДВ-рахунок на ТОВ «ВКЦ Олеум»

Зміст господарської операції	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Перерахування на електронний ПДВ-рахунок суми ПДВ за жовтень 2021 року	23.11.2021р.	315	311	199579,0
Перерахування на електронний ПДВ-рахунок суми ПДВ за листопад 2021 року	29.12.2021р.	315	311	180500,0
Перерахування на електронний ПДВ-рахунок суми ПДВ за грудень 2021 року	25.01.2022р.	315	311	275237,0

Отже, у цілому облік розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість ведеться у відповідності до вимог законодавства.

2.3. Контроль правильності нарахування та сплати податку на додану вартість на ТОВ «ВКЦ Олеум»

Перевірку правильності формування суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, слід проводити за наступними етапами:

- ❖ перевірка правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ;
- ❖ перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ;
- ❖ перевірка правильності складання та своєчасності подання Податкової декларації з ПДВ;

❖ перевірка повноти і своєчасності сплати ПДВ до бюджету.

Перевірка буде проводитись вибіркоким методом. Назви покупців та постачальників будуть використовуватись мовою документів.

За допомогою таблиці 2.15 здійснимо перевірку правильності формування податкового зобов'язання за жовтень 2021 року за операціями з постачання товарів на ТОВ «ВКЦ Олеум», використовуючи дані Журнал-ордер і відомість по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за жовтень 2021 року (додаток Ж).

Таблиця 2.15

Результати вибіркової перевірки правильності визначення бази оподаткування ПДВ за операціями з постачання товарів на ТОВ «ВКЦ Олеум» у жовтні 2021 року

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
АБ-Юг			1048,80	1048,80	174,80	174,80	0,00
АПГ Авалон			9997,13	9997,13	1666,19	1666,19	0,00
Авангард			4005,0	4005,0	667,50	667,50	0,00
Агро Пром Сфера	8029,87		23801,01	31830,88	3966,84	3966,84	0,00
Агродар		1630,73	16298,19	17045,52	2444,58	2840,92	-396,34
Алмаз М			8952,30	8952,30	1492,05	1492,05	0,00
Антарекс		1500,0	4500,0	3000,0	500,00	500,00	0,00
Арт Салон Буд		218,33	16298,61	16298,61	2716,44	2716,44	0,00
АТП 13555			7161,63	7161,63	1193,61	1193,61	0,00
Богдан ПП			2124,86	2124,86	354,14	354,14	0,00
Вересень Плюс			120268,31	120268,31	20044,72	20044,72	0,00
Відродження			2737,78	2737,78	456,30	456,30	0,00
Вікант			1091,70	1091,70	181,95	181,95	0,00
Вікторія АФ			1290,0	1290,0	215,00	215,00	0,00
Вітал		230,40	230,40		38,40	0,00	38,40
Моторс ВТ			2050,92	2050,92	341,82	341,82	0,00
В/ч А 1840		2268,0	2268,0		0,00	0,00	0,00
Гарант		130,68	5178,11	5178,11	841,24	863,02	-21,78
Гідросила			586,29	586,29	97,72	97,72	0,00
Голубка			1242,0	1242,0	207,00	207,00	0,00
Дніпро-Кіровоград	7900,40		581,96	7695,94	1282,66	96,99	1185,66
Долинська ХПП			21938,68	21938,68	3656,45	3656,45	0,00

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
ДГ «Елітне»			9163,43	9163,43	1527,24	1527,24	0,00
Екокорм			1091,43	1091,43	181,91	181,91	0,00
Ерідіон Фірма		420,60	420,60		0,00	0,00	0,00
Зерновик	4012,80		19616,45	23629,25	3938,21	3269,41	668,80
Злагода			1440	1440,0	240,00	240,00	0,00
Іванківці ТОВ	8365,34			8365,34	0,00	0,00	0,00
Імпексмаш			36399,36	36399,36	6066,56	6066,56	0,00
Інтек Електронікс			5382,0	5382,0	897,00	897,00	0,00
Капро Ойл	5193,11		196725,88	143541,07	32787,65	32787,65	0,00
Кіровоградгаз	406,73		79073,68	79073,68	13178,95	13178,95	0,00
Колос ТДВ			440,0		73,33	73,33	0,00
Кооперативний технікум			691,50	691,50	115,25	115,25	0,00
Куртаж			399,82	399,82	66,64	66,64	0,00
Наталка СФГ	1512,48			1512,48	0,00	0,00	0,00
Нива			3145,26	3145,26	524,21	524,21	0,00
Омега Моторс			32364,06	32364,06	5394,01	5394,01	0,00
Промінь			89073,35	89073,35	14845,56	14845,56	0,00
Ремзавод			3573,18	3573,18	595,53	595,53	0,00
Стройспектр			904,92	904,92	150,82	150,82	0,00
Три-Стар	6172,68		8576,87	11999,50	1429,48	1429,48	0,00
Фрунзе КСП		13782,32	2534,88		0,00	0,00	0,00

Як видно з даних таблиці 2.15, ТОВ ВКЦ Олеум» припустилось порушень у частині формування бази оподаткування ПДВ при постачанні товарів за такими покупцями, як Агродар, Вітал, Дніпро-Кіровоград, Зерновик. Розглянемо детально суть порушення.

За таким покупцем, як Агродар рахувалась кредиторська заборгованість на початок жовтня 2021 року у сумі 1630,73 грн. Протягом звітнього місяця було здійснено постачання товарів даному покупцю на суму 16298,19 грн., у т.ч. ПДВ – 2716,36 грн., коштів на поточний рахунок від Агродар надійшло 17045,52 грн., у т.ч. ПДВ – 2840,92 грн. ТОВ «ВКЦ Олеум» формує податкове з ПДВ від різниці між сумою відвантаження та кредитовим залишком на початок періоду. Проте, підприємство не враховує той факт, що від суми передоплати за правилом першої події також слід

формувати податкове зобов'язання з ПДВ. Тому в даному випадку, ТОВ «ВКЦ Олеум» повинно виписати дві податкові накладні на такі суми:

- ❖ на суму 14667,46 грн., у т.ч. ПДВ – 2444,58 грн. (різниця між відвантаження та передоплатою минулого місяця (16298,19 грн. – 1630,73 грн.));
- ❖ на суму 2378,06 грн., у т.ч. ПДВ – 396,34 грн. (від суми «чистої» передоплати, перерахованої на поточний рахунок ТОВ «ВКЦ Олеум» у жовтні.

Загальна сума податкового зобов'язання за даним покупцем у жовтні 2021 року становитиме: 2444,58 грн. + 396,34 грн. = 2840,92 грн. Отже, виявлено заниження податкового зобов'язання на 396,34 грн. від постачання покупцю Агродар.

Також виявлено завищення податкового зобов'язання по такому покупцю, як Вітал. Так, за даним покупцем на початок жовтня 2021 року рахується кредиторська заборгованість на суму 230,40 грн., які свідчить про перерахування коштів на поточний рахунок ТОВ «ВКЦ Олеум» у минулому звітному періоді (з'ясовано, що це було у вересні 2021 року). За фактом «першої події» підприємство включає суму 38,40 грн. (230,40 грн. / 6) до складу податкового зобов'язання вересня 2021 року. У жовтні 2021 року ТОВ «ВКЦ Олеум» закриває заборгованість перед Вітал та відвантажує товару на суму 230,40 грн., у т.ч. ПДВ – 38,40 грн. Оскільки від цієї суми вже сформовано податкове зобов'язання у вересні 2021 року, у жовтні 2021 року по даному покупцю відносити суму розміром 38,40 грн. до складу податкового зобов'язання не потрібно. Підприємство помилково виписало податкову накладну на 230,40 грн. і включило її до складу податкового зобов'язання жовтня, зависивши тим самим його.

З таблиці 2.15 видно, що виявлено відхилення за таким покупцем, як Гарант. ТОВ «ВКЦ Олеум» формує податкове зобов'язання від різниці між сумою постачання та сумою отриманої у вересні 2021 року передоплатою. Проте, підприємство не врахувало того, що кошти, що надійшли на поточний

рахунок розглядаються як «перша подія» - передоплата. Тому, за покупцем Гарант слід було виписати дві податкові накладні:

- ❖ на суму 5047,43 грн., у т.ч. ПДВ – 841,24 грн. (різниця між сумою відвантаження та кредитовим залишком на початок жовтня 2021 року (5178,11 грн. - 130,68 грн.));
- ❖ на суму 130,68 грн., у т.ч. ПДВ – 21,78 грн. (на суму «чистої» передоплати жовтня 2021 року).

Загальна сума податкового зобов'язання за даним покупцем у жовтні 2021 року становитиме: 841,24 грн. + 21,78 грн. = 863,02 грн. Отже, виявлено заниження податкового зобов'язання на 21,78 грн. від постачання покупцю Гарант.

У процесі перевірки було виявлено завищення податкового зобов'язання з ПДВ за таким покупцем, як Дніпро-Кіровоград. Дослідимо розрахунки з даним покупцем більш детально. Так, станом на 01 жовтня 2021 року за даним Дніпро-Кіровоград рахується дебіторська заборгованість у сумі 7900,40 грн. (у минулих періодах було здійснено постачання товарів, від суми якого вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ за правилом «першої події»). Протягом жовтня 2021 року даному покупцю ТОВ «ВКЦ Олеум» здійснило відвантаження товарів на суму 581,96 грн., у т.ч. ПДВ – 96,99 грн. Також Дніпро-Кіровоград перерахувало коштів на поточний рахунок досліджуваного підприємства розміром 7695,94 грн., у т.ч. ПДВ – 1282,66 грн. у жовтні 2021 року. Проте, перераховані кошти закривають заборгованість минулого періоду, а тому від суми оплати не потрібно формувати податкове зобов'язання з ПДВ. У жовтні 2021 року за даним покупцем слід було сформувати податкове зобов'язання та виписати податкову накладну лише на суму нового постачання товарів, тобто від 581,96 грн. Це призвело до завищення податкового зобов'язання за даним покупцем у жовтні 2021 року на 1185,66 грн.

Подібною до останньої є ситуація з покупцем Зерновик. Так, за покупцем Зерновик рахувалась дебіторська заборгованість у сумі 4012,80

грн. (у минулому звітному періоді було відвантаження товарів, від суми якого вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ за фактом «першої події»). Протягом жовтня 2021 року ТОВ «Зерновик» відвантажено товарів на суму 19616,45 грн., у т.ч. ПДВ – 3269,41 грн., коштів надійшло на поточний рахунок розміром 23629,25 грн., у т.ч. ПДВ – 3938,21 грн. Податкову накладну ТОВ «ВКЦ Олеум» виписує від усієї суми оплати, не враховуючи той факт, що частина з перерахованих коштів була перерахована у рахунок раніше здійсненого відвантаження, від якого податкове зобов'язання вже сформоване у минулому звітному періоді. Правильна сума податкового зобов'язання жовтня 2021 року за даним покупцем має становити 3269,41 грн. (19616,45 грн. / 6). Отже, підприємство завищило величину податкового зобов'язання за ТОВ «Зерновик» на 668,80 грн.

У таблиці 2.16 представимо результати вибіркової перевірки правильності визначення бази оподаткування ПДВ за листопад 2021 року. Джерелом інформації слугували Журнал-ордер і відомість по рахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками» за листопад 2021 року (додаток Ж1).

Таблиця 2.16

Результати вибіркової перевірки правильності визначення бази
оподаткування ПДВ за операціями з постачання товарів
на ТОВ «ВКЦ Олеум» у листопаді 2021 року

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Авангард-Гранд ТОВ			1008,0	1008,0	168,00	168,00	0,00
Авто Шанс Центр		440,0	440,0		0,00	0,00	0,00
Агро ЕС			5531,64	5531,64	921,94	921,94	0,00
Агро Ліга Трейд	1429,28		22526,08	22526,08	3754,35	3754,35	0,00
Альтерн	1095,88		6454,78	5693,91	1075,80	1075,80	0,00

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
БМ Систем			17755,66	17755,66	2959,28	2959,28	0,00
БСМ			11899,29	11899,29	1983,22	1983,22	0,00
ГУ Національної Поліції	13800,0			13800,0	0,00	0,00	0,00
Грабоський О.В. ФОП			800,0	800,0	133,33	133,33	0,00
Нафтопродукт ТОВ		5728,80	5728,80	6903,60	954,80	954,80	0,00
Екоцентр			4112,75	4112,75	685,46	685,46	0,00
Єлизавета			1058,33	1058,33	176,39	176,39	0,00
Завод дозавтоматів		38506,59	118462,02	80499,92	13416,65	13416,65	0,00
Дзеркальник ТОВ		2602,03	2602,03		0,00	0,00	0,00
Злочів Інвест		1191,29	2472,84	1281,55	213,59	213,59	0,00
Капро Ойл	58377,92		210254,18	221194,52	35042,36	35042,36	0,00
Кооприноок ОСС			21989,34	21989,34	3664,89	3664,89	0,00
Корпорація 21 століття			8050,12	8050,12	1341,69	1341,69	0,00
Лелеківський ДЕП			2864,59	2864,59	477,43	477,43	0,00
Лікарня Світого Луки			8109,84	8109,84	1351,64	1351,64	0,00
Максідем ТОВ			1282,63	1282,63	213,77	213,77	0,00
Мегабуд-БК			14890,96	14890,96	2481,83	2481,83	0,00
МИФ				2330,10	388,35	388,35	0,00
Мотор-ОЛві			2163,60	2163,60	360,60	360,60	0,00
М'ясний стандарт			3602,96	3602,96	600,49	600,49	0,00
Ноксен			11611,47	11611,47	1935,25	1935,25	0,00
Олія			10698,15	10698,15	1783,03	1783,03	0,00
ОСББ Перспективне			194,40	194,40	32,40	32,40	0,00
Піраміс				3537,0	589,50	589,50	0,00
Полтавське ТОВ			2965,18	2965,18	494,20	494,20	0,00
Прогрес	1388,88		3295,86	4684,74	780,79	549,31	231,48
Прометей Джан		7890,69	11215,20	3324,51	554,09	554,09	0,00
Профи Стан			60407,60	60407,60	10067,93	10067,93	0,00
Ремсинтез			3794,30	3794,30	632,38	632,38	0,00
Рур Груп СА		5743,32	17279,56	11536,24	1922,71	1922,71	0,00
Світоч			1252,50	1252,50	208,75	208,75	0,00
Скалівенко О.В. ФОП	2271,94		2320,0	2272,0	386,67	386,67	0,00
Славія			2960,95	2960,95	493,49	493,49	0,00

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Три-Стар	2750,05		5839,52	3866,80	973,25	973,25	0,00
Україна-Хліб			1690,86	1690,86	281,81	281,81	0,00
Урга			21214,52	21214,52	3535,75	3535,75	0,00
Цибулівська ХПП			807,12	807,12	134,52	134,52	0,00
Юлія			2667,97	2667,97	444,66	444,66	0,00

Як видно з даних таблиці 2.16 виявлено завищення податкового зобов'язання за таким покупцем, як ТОВ «Прогрес». За даним постачальником на початок жовтня 2021 року рахується дебіторська заборгованість у сумі 1388,88 грн. (у минулих звітних періодах було здійснено постачання продукції, від якого за фактом «першої події» вже сформовано податкове зобов'язання з ПДВ. Протягом жовтня 2021 року було здійснено нове постачання товарів ТОВ «Прогрес» на суму 3295,86 грн., у т.ч. ПДВ – 549,31 грн., а також було надходження коштів від даного покупця на суму 4684,74 грн., у т.ч. ПДВ – 780,79 грн. Від суми, що надійшла на поточний, рахунок ТОВ ВКЦ Олеум» формує податкове зобов'язання та виписує податкову накладну на суму оплати, не враховуючи той факт, що частина перерахованих коштів була сплачена у рахунок погашення заборгованості минулого періоду, від якої податкове зобов'язання вже сформовано. Податкову накладну необхідно було виписати на суму 3295,86 грн., у т.ч. ПДВ – 549,31 грн. Отже, ТОВ «ВКЦ Олеум» за даним контрагентом завищило суму податкового зобов'язання на 231,48 грн.

На підставі даних, згрупованих у таблиці 2.17 перевіримо правильність визначення бази оподаткування податком на додану вартість при постачанні товарів у грудні 2021 року вибіркоким шляхом. Інформаційною базою слугував Журнал-ордер і відомість по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за грудень 2021 року (додаток Ж2).

Таблиця 2.17

**Результати вибіркової перевірки правильності визначення бази
оподаткування ПДВ за операціями з постачання товарів
на ТОВ «ВКЦ Олеум» у грудні 2021 року**

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
5 міська поліклініка		0,40	6580,20	6580,20	1096,70	1096,70	0,00
АБ-Юг			430,76	430,76	71,79	71,79	0,00
Авангард Гранд			1450,50	1450,50	241,75	241,75	0,00
ФОП Адамова І.В.		3215,54			0,00	0,00	0,00
Альтерн	1856,75		8069,04	9484,29	1344,84	1344,84	0,00
Арт-Стіл	12394,85		69857,48	82252,33	11642,91	11642,91	0,00
Бендвіс	794,58		3639,74	4434,32	606,62	606,62	0,00
БМ Системс			10301,12	10301,12	1716,85	1716,85	0,00
Буд-Контроль		1290,70	1290,70		0,00	0,00	0,00
Велта			3752,38	3752,38	625,40	625,40	0,00
Влад			851,14	851,14	141,86	141,86	0,00
Голубка			16050,42	16050,42	2675,07	2675,07	0,00
Нафтопродукт		6903,60	6903,60		0,00	0,00	0,00
Дослідна станція	447,0		1202,94	1649,94	200,49	200,49	0,00
Его Піглетс	699,42			699,42	0,00	0,00	0,00
Євроцебень		220,74	220,74		0,00	0,00	0,00
Завод дозавтоматів		544,49	19064,61	18520,12	3086,69	3086,69	0,00
Землероб			9244,25	9244,25	1540,71	1540,71	0,00
Інта	269,50		344,88	269,50	57,48	57,48	0,00
Інгульська шахта	2811,48			1262,90	210,48	0,00	+210,48
Кернел-Трейд			1098,0	1098,0	183,00	183,00	0,00
КЗК		3461,0	4922,52	1461,52	243,59	243,59	0,00
Криворіжхліб		1380,0	1380,0		0,00	0,00	0,00
Ландтех			2221,68	2221,68	370,28	370,28	0,00
Маяк Р			6861,07	6861,07	1143,51	1143,51	0,00
Мехколона		1114,28	8407,31	7293,03	1215,51	1215,51	0,00
Неофіти			4039,73	7039,73	1173,29	1173,29	0,00
Новий час			1022,76	1022,76	170,46	170,46	0,00
Ноксен		3393,87	3393,87		0,00	0,00	0,00
Перспектива			12897,02	13984,47	2330,75	2330,75	0,00
Театр Кропивницького		4951,49	6021,01	1069,52	178,25	178,25	0,00
Теплоенергетик		20055,67	119137,88	99082,21	19856,31	19856,31	0,00
Технополь			41302,73	41302,73	6883,79	6883,79	0,00
Тясмин			994,93	994,93	165,82	165,82	0,00
УкрРосХім			3799,34	3799,34	633,22	633,22	0,00

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Універсал КП	33649,57			33649,47	0,00	0,00	0,00
Фрунзе КСП		11247,44	600,0		0,00	0,00	0,00
Хлібна база		4433,87	4929,61	1495,74	249,29	249,29	0,00
Цукрогідромаш			13970,82	13970,82	2328,47	2328,47	0,00
Шпак Р.В.			3377,16	3377,16	562,86	562,86	0,00
Юнікс-С			2395,46	2395,46	399,24	399,24	0,00
Ютос-Агросервіс			8044,80	8044,80	1340,80	1340,80	0,00
Ясенівська			7168,0	7168,0	1194,67	1194,67	0,00

Як видно з даних таблиці 2.17 контролером виявлено порушень лише у формуванні бази оподаткування ПДВ при постачанні товарів покупцю – Інгульська шахта.

Так, по Інгульській шахті рахується дебіторська заборгованість у сумі 2811,48 грн. на початок грудня 2021 року, що вказує на постачання товару у минулому звітному періоді (було з'ясовано, що постачання відбулось у листопаді 2021 року). За правилом «першої поді» ТОВ «ВКЦ Олеум» сформувало податкове зобов'язання від суми даного постачання у розмірі 468,58 грн., виписало податкову накладну, зареєструвало її в ЄРПН та включило суму ПДВ до Податкової декларації з ПДВ за листопад 2021 року. У грудні 2021 року на поточний рахунок від Інгульської шати надходять кошти на поточний рахунок у сумі 1262,90 грн., у т.ч. ПДВ – 210,48 грн. Оскільки це оплата у рахунок постачання минулого звітного періоду, дану суму ПДВ включати до складу податкового зобов'язання з ПДВ у грудні вже не потрібно. Отже, ТОВ «ВКЦ Олеум» завищило суму податкового зобов'язання за даною операцією на 210,48 грн.

Зауваження контролера викликав той факт, що на ТОВ «ВКЦ Олеум» є податкові накладні, виписані у грудні 2021 року, не зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних. Загальна сума податку на додану вартість за незареєстрованими податковими накладними становить 106466 грн. Основну

частину з них складають неплательники ПДВ – кінцеві споживачі. При спілкуванні з працівниками бухгалтерії підприємства з'ясовано, що на момент проходження переддипломної практики, всі податкові накладні зареєстровані, а штраф за порушення строків їх реєстрації нараховано та сплачено.

Вибірковою перевіркою нами встановлено, що протягом жовтня-листопада ТОВ «ВКЦ Олеум» своєчасно реєструвало податкові накладні.

За допомогою таблиці 2.18 перевіримо вибіркоким шляхом строки реєстрації податкових накладних на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 2.18

**Перевірка своєчасності реєстрації податкових накладних в ЄРПН ТОВ
«ВКЦ Олеум» у жовтні-грудні 2021р.**

Покупець	Сума разом з ПДВ, грн.	Дата виписки податкової накладної	Дата реєстрації податкової накладної	Граничний термін реєстрації податкової накладної	Наявність порушення
Інтек Електронікс	5382	20.10.2021р.	01.11.2021р.	15.11.2021р.	Відсутнє
Капро Ойл	196725,9	11.10.2021р.	15.10.2021р.	31.10.2021р.	Відсутнє
Кіровоградгаз	79073,7	05.10.2021р.	31.10.2021р.	31.10.2021р.	Відсутнє
Колос ТДВ	439,98	23.10.2021р.	11.11.2021р.	15.11.2021р.	Відсутнє
Кооперативний технікум	691,5	04.10.2021р.	25.10.2021р.	31.10.2021р.	Відсутнє
ОСББ Перспективне	194,4	01.11.2021р.	29.11.2021р.	30.11.2021р.	Відсутнє
Піраміс	3537	17.11.2021р.	11.12.2021р.	15.12.2021р.	Відсутнє
Полтавське ТОВ	2965,2	03.11.2021р.	24.11.2021р.	30.11.2021р.	Відсутнє
Прогрес	4684,74	30.11.2021р.	01.12.2021р.	15.12.2021р.	Відсутнє
Прометей Джан	3324,54	10.11.2021р.	15.11.2021р.	30.11.2021р.	Відсутнє
Театр Кропивницького	1069,5	04.12.2021р.	26.12.2021р.	31.12.2021р.	Відсутнє
Теплоенергетик	119137,9	07.12.2021р.	26.12.021р.	31.12.2021р.	Відсутнє
Технополь	41302,74	25.12.2021р.	10.01.2022р.	15.01.2022р.	Відсутнє
Тясмин	994,92	31.12.2021р.	10.01.2022р.	15.01.2022р.	Відсутнє
УкрРосХім	3799,32	17.12.2021р.	10.01.2022р.	15.01.2022р.	Відсутнє

Як видно з даних таблиці 2.18 порушень у строках реєстрації податкових накладних не виявлено. Проте, як було зазначено у попередньому розділі випускної кваліфікаційної роботи, за грудень у ТОВ «ВКЦ Олеум»

величина ПДВ за незареєстрованими податковими накладними (Таблиця 1.1 Додатку 1) становила 106466 грн. Основну частину таких покупців складають неплательники ПДВ (код 1000000000000).

Наступним етапом перевірки є перевірка правильності формування податкового кредиту з податку на додану вартість.

За допомогою таблиці 2.19 здійснимо перевірку правильності формування податкового кредиту за жовтень 2021 року за операціями з придбання товарів, робіт, послуг на ТОВ «ВКЦ Олеум», використовуючи дані Журналу-ордеру і Відомості за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за жовтень 2021 року (додаток С). Наголосимо на тому, що у таблицях 2.19 – 2.21 нами буде досліджено базу для формування податкового кредиту. Окремій перевірці підлягатиме перевірка факту підтвердження сум ПДВ, сплачених постачальникам чи підрядникам, податковими накладними, що зареєстровані у повній мірі та своєчасно в ЄРПН.

Таблиця 2.19

Результати вибіркової перевірки правильності формування податкового кредиту з ПДВ за операціями з придбання товарів, робіт, послуг на ТОВ «ВКЦ Олеум» у жовтні 2021 року

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Альянс Україна		5589,0	5589,0		931,50	0,00	931,50
Арамис			5570,40	5570,40	928,40	928,40	0,00
Ардор-Трейд		13921,25	19338,50	31684,70	902,88	5280,78	-4377,91
Аромо Плюс		826,0	826,0		0,00	0,00	0,00
Арт Стіл		30693,90	6929,58		0,00	0,00	0,00
Аспект Стар			2802,78	2802,78	467,13	467,13	0,00
Бистрицька Л.М.		54829,97	58333,41	39287,86	6547,98	6547,98	0,00
Будівельна Гільдія «Кіровоград»		23081,18	21635,74	143574,37	23929,06	23929,06	0,00
Віст Груп		101466,78	72183,30	181259,16	30209,86	30209,86	0,00

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Голеол			4828,0		804,67	804,67	0,00
Горшук ФОП	665,0		2100,0	2100,0	350,00	350,00	0,00
Дніпро-Кіровоград	722,59		4108,97	4108,97	684,83	684,83	0,00
Домен			3737,16	9287,94	622,86	1547,99	-925,13
Євроспец		7729,20	7729,20	3744,0	624,00	624,00	0,00
Євтушенко С.В. ФОП		7450,0	9266,28	1816,28	302,71	302,71	0,00
Інвар	20810,85			21408,70	0,00	99,64	-99,64
Інструмент-Сервіс		1946,40	7064,16	8117,76	1352,96	1352,96	0,00
Інтертеск		8859,34	18980,74	41084,16	6847,36	6847,36	0,00
Комел	187,98			187,98	31,33	0,00	31,33
Крукс			3360,0	3360,0	560,00	560,00	0,00
Купава-5			3825,0	3825,0	637,50	637,50	0,00
Лаунс Україна		13268,59	44821,91	31553,32	5258,89	5258,89	0,00
ЛД Інвест		8604,92	8604,92		1434,15	0,00	1434,15
Маріо			8148,30	8148,30	1358,05	1358,05	0,00
НТС Партнер		10550,22	10550,22	18919,68	3153,28	3153,28	0,00
Плутос ХХ		11947,50	2999,81	17405,99	2901,00	2901,00	0,00
Сат			6426,0	6426,0	1071,00	1071,00	0,00
Світ інструментів		33558,26	74055,74	46865,21	6749,58	7810,87	-1061,29
Скрипкіна Н.М. ФОП			6300,0	6300,0	1050,00	1050,00	0,00
Софтсвіт			13320,0	13320,0	2220,00	2220,00	0,00
Спарта			5697,0	5697,0	949,50	949,50	0,00
Стецишин Ю.В. ФОП			7600,0	7600,0	1266,67	1266,67	0,00
ТТС Комплект		3060,0	3060,0		0,00	0,00	0,00
Укравто-2016	803,40		1220,56	1302,96	203,43	203,43	0,00
Укрростехнології			19588,92	35538,97	5923,16	5923,16	0,00
Форумтех ЛТД			57120,0	57120,0	9520,00	9520,00	0,00
Хороз Україна			15327,80	1537,80	256,30	256,30	0,00
Цимбой В.Ф. ФОП		110431,44	110431,44	16717,44	2786,24	2786,24	0,00
ЧІЗ			22276,80	22276,80	3712,80	3712,80	0,00
Шакріз		2400,50	2400,50		0,00	0,00	0,00
Шамардіна К.О. ФОП		715815,81		16000,0	2666,67	2666,67	0,00
Шунгіт			2252,21	2252,21	375,37	375,37	0,00
Щербина В.Я. ФОП			858,0	858,0	143,00	143,00	0,00

За даними таблиці 2.19 видно, що за деякими контрагентами виявлено невідповідність між сумою придбання, що є базою для формування

податкового кредиту з ПДВ, зазначеного у податковій накладній та сумою, яка визначена контролером згідно вимог ПКУ.

Так, за постачальником Альянс Україна рахувалась кредиторська заборгованість на початок жовтня 2021 року на суму 5589,0 грн., яка засвідчує факт оприбуткування будівельних матеріалів у минулих звітних періодах, за яким вже сформовано податковий кредит на підставі належним чином оформленої та зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної. У звітному місяці ТОВ «ВКЦ Олеум» перераховує даному постачальнику 5589,0 грн., у т.ч. ПДВ – 1544,38 грн. При цьому, постачальник виписує податкову накладну на суму оплати. Дана операція не повинна формувати податковий кредит жовтня 2021 року, оскільки за правилом «першої події» при оприбуткуванні товарів у минулому звітному період вже сформовано ПДВ. З даної ситуації виходить, що постачальник завищив собі податкове зобов'язання з ПДВ, а покупець – ТОВ «ВКЦ Олеум» завищив податковий кредит. Тому на суму ПДВ, зазначену у помилковій податковій накладній необхідно скоригувати у бік зменшення. У протилежному випадку – завищення податкового кредиту з ПДВ тягне за собою заниження суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.

Заниження податкового кредиту виявлено за таким постачальником, як ПП «Домен». ТОВ «ВКЦ Олеум» у жовтні 2021 року перебувало постачальнику 3737,16 грн., у т.ч. ПДВ – 622,86 грн., а оприбуткування товару відбулось на суму 9287,94 грн., у т.ч. ПДВ – 1547,99 грн. При цьому, податкову накладну постачальник виписав та зареєстрував у ЄРПН тільки на суму отриманих коштів, тобто на 3737,16 грн. Звичайно, що досліджуване підприємство відносить до складу податкового кредиту лише суму, зазначену у податковій накладній. Проте, у даному випадку ТОВ «ВКЦ Олеум» мало потенційне право на віднесення до складу податкового кредиту суми ПДВ від вартості оприбуткованого товару, що перевищує вартість його оплати, тобто ще на 925,13 грн. Але, через відсутність належним чином зареєстрованої у ЄРПН податкової накладної скористатись цим правом підприємство не може.

Подібна ситуація, коли ТОВ «ВКЦ Олеум» має підстави для формування податкового кредиту, але через відсутність податкової накладної, не можу скористатись цим правом виявлена по ТОВ «Інвар». Протягом жовтня 2021 року відбулось оприбуткування товарів від даного постачальника в рахунок передоплати, здійсненої у серпні 2021 року. Проте, дане оприбуткування було на більшу суму ніж, сума передоплати. Це дає підстави для формування податкового кредиту за фактом оприбуткування на суму 597,85 грн., у т.ч. ПДВ – 99,64 грн. Це призвело до заниження суми податкового кредиту за даним постачальником у жовтні 2021 року.

Аналогічна ситуація виявлена і по постачальнику ПП «Світ інструментів». Маючи потенційне право на включення до складу податкового кредиту суми 7810,87 грн., підприємство не може ним скористатись через відсутність зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної на суму 6367,74 грн., у т.ч. ПДВ – 1061,29 грн. Це завищує суму ПДВ, що сплачується до бюджету за жовтень 2021 року.

Перевіряючим виявлено завищення податкового кредиту з ПДВ за таким постачальником, як ЛД «Інвест». Станом на 01 жовтня 2021 року за даним постачальником рахується кредиторська заборгованість у розмірі 8604,92 грн. – у минулому звітному місяці ТОВ «ВКЦ Олеум» отримав від ЛД «Інвест» послуги. У вересні 2021 року постачальник виписав та належним чином зареєстрував в ЄРПН податкову накладну на суму 8604,92 грн., у т.ч. ПДВ – 1434,15 грн., на підставі якої ТОВ «ВКЦ Олеум» сформувало податковий кредит з ПДВ. Проте, з незрозумілих причин, у жовтні 2021 року, коли ТОВ «ВКЦ Олеум» переховує кошти ЛД «Інвест» в рахунок старого надходження послуг, постачальник знову виписує податкову накладну на цю ж суму. Отже, податкова накладна, що виписана у жовтні 2021 року не дає підстав для формування від неї податкового кредиту з ПДВ. Це призвело до його завищення на суму 1434,15 грн.

За допомогою таблиці 2.20 здійснимо перевірку правильності формування податкового кредиту за листопад 2021 року за операціями з придбання товарів, робіт, послуг на ТОВ «ВКЦ Олеум».

Таблиця 2.20

Результати вибіркової перевірки правильності формування податкового кредиту з ПДВ за операціями з придбання товарів, робіт, послуг на ТОВ «ВКЦ Олеум» у листопаді 2021 року

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Авіс ТД		1705,07	16577,01	21732,36	3622,06	3622,06	0,00
Арт-Стіл		23764,32	4430,0	4430,0	738,33	738,33	0,00
АТК Україна			960,0	960,0	160,00	160,00	0,00
Браво Спецодяг	275371,98		77552,95	126887,27	12925,49	12925,49	0,00
Велес			83750,92	17994,0	2999,00	13958,49	-10959,49
Дніпро-Пак			38484,0	38484,0	6414,00	6414,00	0,00
Євпроспец-кран			23355,24	23355,24	3892,54	3892,54	0,00
ІнсталПласт			106644,51	106644,51	17774,09	17774,09	0,00
Інструмент-центр			9277,20	9277,20	1546,20	1546,20	0,00
Кіровоградгаз		2239,08	406,69	406,73	67,79	67,79	0,00
Корундум Дніпро			7998,82	7998,82	1333,14	1333,14	0,00
Лоад-Тех		15513,04	31379,99	19980,82	3330,14	3330,14	0,00
Меганом-Полтава		32271,38	31101,10	46597,59	7766,27	7766,27	0,00
Ревел ТОВ			6048,0	6048,0	1008,00	1008,00	0,00
Рендпако Еко			30700,0		0,00	5116,67	-5116,67
Сантехмрія			6540,0	6540,0	1090,00	1090,00	0,00
Секвойя		1231,59	6602,12	35183,26	5863,88	5863,88	0,00
Сімокс			19800,0	9792,0	3300,00	3300,00	0,00
Стоміль Санок Україна			11798,14	11798,14	1966,36	1966,36	0,00
Теплосанмир			68273,85	68273,85	11378,98	11378,98	0,00
Укррост-технології		15950,05	38207,15	22257,10	3709,52	3709,52	0,00
Фірма ІВК Техніка			2127,0	2127,0	354,50	354,50	0,00
Форумтех ЛТД			66124,80	66124,80	11020,80	11020,80	0,00
Хімрезерв-Кіровоград			3436,20	3436,20	572,70	572,70	0,00

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Югторг			3794,64	3794,64	632,44	632,44	0,00

Вибіркова перевірка порядку формування податкового кредиту з ПДВ за листопад 2021 року показала, що ТОВ «ВКЦ Олеум» занизило суму податкового кредиту через те, що постачальники не забезпечили виписку та реєстрацію у ЄРПН податкових накладних. Це призвело до заниження податкового кредиту по постачальнику ТОВ «Рендпако Еко» на суму 5116,67 грн.

За допомогою таблиці 2.21 здійснимо перевірку правильності формування податкового кредиту за грудень 2021 року за операціями з придбання товарів, робіт, послуг на ТОВ «ВКЦ Олеум».

Таблиця 2.21

Результати вибіркової перевірки правильності формування податкового кредиту з ПДВ за операціями з придбання товарів, робіт, послуг на ТОВ «ВКЦ Олеум» у грудні 2021 року

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
АВ Центр			4648,20	4648,20	-774,70	-774,70	0,00
Авіс ТД		6860,42	19943,13	22838,87	3806,48	3806,48	0,00
Альфа Трейдинг Україна		0,40	6750,0	6750,0	1125,00	1125,00	0,00
Альцест				13087,64	2181,27	2181,27	0,00
Еско		18208,53	18208,50	38567,85	6427,98	6427,98	0,00
Євромікс		13504,06	28648,66	15916,97	2652,83	2652,83	0,00
Євтушенко С.В. ФОП			5226,62	5226,54	871,09	871,09	0,00
Ізолітсервіс			6966,77	6966,77	1161,13	1161,13	0,00
Інвар		597,85	15566,02	15566,02	2594,34	2594,34	0,00
Каравелла Груп	0,05		2940,0		490,00	490,00	0,00
Лідер СМ		0,04	118246,64	118242,64	19707,11	19707,11	0,00

Покупець	Залишок на початок		Обороти за рахунком 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		Сума ПДВ, грн.		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	За даними податкової накладної	Згідно ПКУ	Відхилення
Метал Груп			26830,14	55966,05	9327,68	9327,68	0,00
Назаренко Ю.І.		1455,0	1500,0	1500,0	250,00	250,00	0,00
Сантех-комплект		19927,68	64926,30	18790,62	7499,77	7499,77	0,00
Скарлет ЛТД		147511,20	47915,32	33403,82	5567,30	5567,30	0,00
Спецсил			6040,08	6040,08	1006,68	1006,68	0,00
Стемакс		0,01	713,76	713,76	118,96	118,96	0,00
Тавор ТОВ			14492,10	14492,10	2415,35	2415,35	0,00
ТД Хімеко			20400,0	20400,0	3400,00	3400,00	0,00
Укрінспец-маш			2700,0	2700,0	450,00	450,00	0,00
Укравто-2000			288,38	288,38	48,06	48,06	0,00
Укртекстиль	0,01			5862,0	977,00	977,00	0,00
Фурман Ю.Є. ФОП			1049,28	1049,28	174,88	174,88	0,00
Шамардіна К.О. ФОП		731815,81	227780,27	16000,0	2666,67	2666,67	0,00
Шевченко В.М. ФОП			4765,20	4765,20	794,20	794,20	0,00

Як видно з даних таблиці 2.21 у грудні 2021 року порушень у порядку формування податкового кредиту з ПДВ не виявлено.

Отже, ТОВ «ВКЦ Олеум» необхідно розробити заходи щодо забезпечення гарантії повного та своєчасного отримання від постачальників податкових накладних, адже їх відсутність не дає можливості скористатись правом на зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, що сплачується до бюджету, відволікаючи тим самими фінансові ресурси підприємства. Це можуть бути письмові та усні нагадування, включення у договори пункту щодо обов'язковості надання та реєстрації в ЄРПН податкових накладних, превентивні заходи у частині вивчення контрагентів на доступних інтернет-платформах, створення досьє постачальника тощо.

Наступним етапом є перевірка правильності складання Податкової декларації з податку на додану вартість. Податкова декларація з ПДВ на ТОВ «ВКЦ Олеум» складається згідно вимог законодавства, містить усі необхідні реквізити, дані про суми податкового зобов'язання та податкового

кредиту відповідають даним Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та власне податковим накладних. Результати перевірки своєчасності подання Податкової декларації з податку на додану вартість наведені у таблиці 2.22. Тут слід пам'ятати, що, якщо останній день подання декларації припадає на вихідний або святковий день, то останній день переноситься на перший робочий день після нього.

Таблиця 2.22

Перевірка своєчасності подання податкової декларації з податку на додану вартість за 2021 рік на ТОВ ВКЦ «Олеум»

Місяць	Граничний строк подання	Фактичний строк подання	Наявність порушення
Січень	22.02.2021р.	22.02.2021р.	Відсутнє
Лютий	22.03.2021р.	10.03.2021р.	Відсутнє
Березень	20.04.2021р.	15.04.2021р.	Відсутнє
Квітень	20.05.2021р.	17.05.2021р.	Відсутнє
Травень	21.06.2021р.	16.06.2021р.	Відсутнє
Червень	20.07.2021р.	19.07.2021р.	Відсутнє
Липень	20.08.2021р.	16.08.2021р.	Відсутнє
Серпень	20.09.2021р.	15.09.2021р.	Відсутнє
Вересень	20.10.2021р.	14.10.2021р.	Відсутнє
Жовтень	22.11.2021р.	18.11.2021р.	Відсутнє
Листопад	20.12.2021р.	20.12.2021р.	Відсутнє
Грудень	20.01.2022р.	05.01.2022р.	Відсутнє

Отже, як підтверджують дані таблиці 2.22 порушень у строках подачі Податкової декларації з податку на додану вартість до органів Державної податкової служби протягом 2021 року не виявлено.

Перевірку повноти і своєчасності сплати представимо у вигляді таблиці 2.23. Слід пам'ятати, що, якщо останній день сплати податкового зобов'язання з ПДВ припадає на вихідний або святковий день, то останній день сплати переноситься на перший робочий день після нього. Сплата податку на додану вартість здійснюється протягом 10 календарних днів від дня граничного терміну подання Податкової декларації з ПДВ.

Таблиця 2.23

Перевірка своєчасності сплати податку на додану вартість за жовтень-грудень 2021 року на ТОВ ВКЦ «Олеум»

Місяць	Сума, грн.	Граничний строк сплати	Фактичний строк сплати	Наявність порушення
Жовтень	199579,0	30.11.2021р.	29.11.2021р.	Відсутнє
Листопад	180500,0	30.12.2021р.	27.12.2021р.	Відсутнє
Грудень	275237,0	31.01.2021р.	14.01.2022р.	Відсутнє

Як видно з даних таблиці 2.23 порушень у строках сплати податкового зобов'язання з ПДВ не виявлено.

Висновки до розділу 2

Товариство з обмеженою відповідальністю «Виробничо-комерційний центр Олеум» створене 19 квітня 1993 року та зареєстровано за юридичною адресою: 25004, Україна, Кіровоградська обл., місто Кропивницький, вул. Олександрійська, будинок 85. Його основним видом діяльності є оптова торгівля одягом і взуттям та роздрібна та оптова торгівля будівельними матеріалами. Статутний капітал ТОВ «ВКЦ Олеум» становить 661000,0 грн. та поділений між 3 учасниками.

З 24 травня 2005 року підприємство є платником податку на додану вартість (Свідоцтво №15249091 про реєстрацію платника податку на додану вартість, індивідуальний податковий номер 241494511234. Також ТОВ «ВКЦ Олеум» є платником таких податків, як податок на прибуток, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, земельний податок, єдиний соціальний внесок. Станом на 01 січня 2022 року на підприємстві працювало 104 особи, а тому досліджуване підприємство є податковим агентом щодо сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Проведений аналіз фінансового стану ТОВ «ВКЦ Олеум» вказує на задовільний фінансовий стан. Підприємство у цілому може відповідати за своїми борговими зобов'язаннями. Проте, через наявність на підприємстві

кредитних ресурсів його можна визначити як таке, що залежить від зовнішніх джерел фінансування. Показники рентабельності знаходяться на задовільному рівні, але слід розробляти заходи щодо їх підвищення. Підприємство на достатньому рівні забезпечене оборотними коштами, фінансовими та трудовими ресурсами.

Основну частину операцій з постачання, що є об'єктом оподаткування ПДВ на досліджуваному підприємстві становить постачання будівельних матеріалів та комплектуючих через магазини та оптовим покупцям. Закупівля здійснюється, у більшості випадків, у платників ПДВ оптовими партіями.

Облік на досліджуваному підприємстві ведеться за допомогою програми «1С:Бухгалтерія», а формування податкових накладних, реєстрація їх в Єдиному реєстрі податкових накладних та подання податкової та інших видів звітності здійснюється через програмний продукт «МеДок».

Для обліку податку на додану вартість робочим планом рахунків ТОВ «ВКЦ Олеум» передбачено такі субрахунки бухгалтерського обліку: 6413 «Розрахунки за податком на додану вартість»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит». Нами було досліджено порядок відображення в обліку операцій з постачання та придбання товарів, робіт, послуг з урахуванням вимог ПКУ у частині визначення дат виникнення податкових подій.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті за місяці, що підлягали дослідженню становила: у жовтні 2021 року – 199579 грн.; у листопаді – 180500 грн.; у грудні 2021 року – 275237 грн.

Перевірку правильності формування суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, слід проводити за наступними етапами: перевірка правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ; перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ; перевірка правильності складання та своєчасності подання Податкової декларації з ПДВ; перевірка повноти і своєчасності сплати ПДВ до бюджету.

Було виявлено ряд порушень у частині формування як податкового зобов'язання так і податкового кредиту з ПДВ.

При вивченні Податкової декларації за грудень 2021 року з'ясовано, що за грудень на ВКЦ «Олеум» величина ПДВ за незареєстрованими податковими накладними становила 106466 грн. Основну частину таких покупців складають неплатники ПДВ (код 1000000000000). За поясненнями бухгалтерії підприємства така ситуація відбулась через недостатність реєстраційного ліміту з ПДВ. Суми ПДВ за такими накладними були включені до складу податкового зобов'язання за грудень 2021 року. Несвоєчасна реєстрація призводить до застосування до підприємства штрафних санкцій у залежності від кількості днів прострочення, що передбачені Податковим кодексом України.

Оскільки результат перевірки показали, що на ТОВ «ВКЦ Олеум» мають місце випадки, коли постачальники не реєструють податкові накладні в ЄРПН, необхідно розробити заходи щодо забезпечення гарантії повного та своєчасного отримання від постачальників податкових накладних, адже їх відсутність не дає можливості скористатись правом на зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, що сплачується до бюджету, відволікаючи тим самими фінансові ресурси підприємства. Це можуть бути письмові та усні нагадування, включення у договори пункту щодо обов'язковості надання та реєстрації в ЄРПН податкових накладних, превентивні заходи у частині вивчення контрагентів на доступних інтернет-платформах, створення досьє постачальника тощо.

Порушень у правильності складання Податкової декларації з ПДВ, строків її подання та сплати податкового зобов'язання до бюджету не виявлено.

РОЗДІЛ 3

ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ІЗ БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Рекомендації з покращення облікового забезпечення та контролю порядку нарахування і сплати ПДВ

«Облік розрахунків із бюджетом є однією з найбільш складних, трудомістких, і відповідальних ділянок у бухгалтерському обліку. Проблеми, які виникають під час визначення об'єкта оподаткування, документального та облікового відображення, нарахування податків, звітування, вимагають постійного вдосконалення як в організаційному, так і в методичному плані» [40, с. 265].

«Сьогодні відбуваються значні зміни в податковому й обліковому законодавстві, які регламентують питання обліку, оподаткування, контролю розрахунків за ПДВ та складання податкової звітності. Окрім того, існують численні недоліки й суперечливі питання щодо порядку визначення податкового кредиту й податкових зобов'язань, а також облікового відображення ПДВ, які в сукупності негативно позначаються на результатах діяльності суб'єктів господарювання, призводячи до значних фінансових втрат. Система оподаткування ПДВ підприємств в умовах сьогодення потребує розробки додаткових робочих управлінських документів, які б допомагали бухгалтерам правильно розраховувати суму ПДВ до сплати в бюджет або відшкодування ПДВ з бюджету підприємству та поліпшити складання податкової звітності» [41, с. 32].

Дослідження напрямків покращення облікового забезпечення і контролю порядку розрахунків з бюджетом за ПДВ постійно цікавлять як науковців, так і практиків, адже даний об'єкт обліку існує майже на кожному підприємстві. Ґрунтовний аналіз отриманих результатів у частині питань обліку розрахунків за ПДВ зроблено в роботі [40], а основними векторами

вдосконалення визначено такі:

- ❖ Білобровенко Т. – рекомендації зі вдосконалення методики та практики бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ [8];
- ❖ Діденко С. і Жушман Я. – шляхи удосконалення обліку ПДВ [26];
- ❖ Макаренко А. та Ананьєва І. – напрямки «удосконалення оподаткування, обліку, податкової звітності і контролю податку на додану вартість та заходи щодо поліпшення його податкового планування на підприємстві» [41];
- ❖ Меліхова Т. і Штепа В. – удосконалення оподаткування, обліку, аудиту ПДВ [47];
- ❖ Очеретько Л. і Підлужна О. – визначення шляхів удосконалення обліку розрахунків з ПДВ [52];
- ❖ Погрібна О. – вдосконалення організації контролю розрахунків з ПДВ в умовах законодавчих змін [56];
- ❖ Чирва А. – обґрунтування необхідності внесення змін в наказ про облікову політику підприємств щодо обліку ПДВ [97];
- ❖ Шот А. і Платонова Ю. – удосконалення обліку розрахунків за ПДВ [101].

Так, серед дослідників питань пов'язаних із розрахунками із бюджетом за різними податковими платежами, 38% пов'язує свої роботи з удосконаленням обліку розрахунків за ПДВ. «Це пояснюється тим, що ПДВ є одним з основних податків як для підприємств, так і для наповнення державного бюджету» [40, с. 263].

Наразі у суб'єктів господарювання в Україні має місце суттєва проблема в обліку розрахунків із ПДВ – це блокування податкових накладних і перехід дати реєстрації із одного місяця на інший. Це спричиняє викривлення інформації та надає можливість для маніпулювання розрахунками з ПДВ. Саме тому, а особливо з початком повномасштабної війни на території України, гостро постала потреба в удосконаленні організації бухгалтерського обліку не лише задля уникнення порушень

податкового законодавства, а й з метою забезпечення повноти і об'єктивності відображення даних у звітності та збереження ділової репутації суб'єктів господарювання перед їх контрагентами.

28 листопада 2022 р. із метою створення сприятливих умов щодо реєстрації податкових накладних, усунення непорозумінь між контролюючими органами та платниками ПДВ, Міністерство фінансів України спільно з ДПС, представниками від бізнесу та експертами у сфері оподаткування презентували зміни, що спрямовані на удосконалення роботи СМКОР.

СМКОР – це автоматизована система моніторингу відповідності критеріям оцінки ступеня ризиків податкової накладної чи розрахунку коригування. Саме на її роботу останнім часом від платників ПДВ найбільше нарікань, тому змінами передбачено:

1) «Подовження операційного дня, який припадає на граничний строк реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування, з 0:00 до 24:00» [48].

2) Розширення ознаки щодо безумовної реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування, тобто, виключення з моніторингу: податкових накладних з обсягом постачання не більше 5000 грн.; розрахунків коригування з абсолютним значенням суми коригування на збільшення / зменшення суми компенсації не більше 5000 грн. Водночас у поточному місяці обсяг операцій за такими податковими накладними / розрахунками коригування, не має перевищувати 500000 грн.

3) «Зміну форми рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості та рішення про врахування/неврахування таблиці даних платника, а саме: тепер у відповідних полях рішень зазначатиметься детальна інформація, за якою встановлено відповідність критеріям ризиковості платника податку, тип операції (придбання/постачання), період здійснення господарської операції, код згідно з УКТ ЗЕД /ДКПП/ умовним кодом товару, податковий номер платника податку, задіяного в ризиковій

операції» [48].

При цьому, «надано можливість повторного подання платником інформації та копій документів на розгляд комісії регіонального рівня у разі прийняття рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку» [48]. А також буде запроваджено довідник кодів податкової інформації, що буде підставою для прийняття рішення щодо відповідності платника ПДВ критеріям ризиковості. Коди визначатиме ДПС і розміщуватиме їх на своєму офіційному веб-сайті.

4) Критерії ризиковості стосовно неподання декларацій із ПДВ та неподання фінансової звітності будуть застосовуватись із врахуванням неможливості / можливості подання таких форм звітності в умовах воєнного стану (згідно пп. 69.1 п. 69 ПКУ).

5) Пом'якшення критеріїв ризиковості при здійсненні певних операцій, а саме: «доповнення коефіцієнта націнки 1,5 у формулу визначення залишку товару, в межах якого можна реєструвати розрахунок коригування на зменшення суми податкових зобов'язань» [48]; не вважатимуться ризиковими операції, за якими складено розрахунок коригування з операцій постачання природного газу, електричної і теплової енергії.

6. «Показники, за якими визначається позитивна податкова історія, визначено для платників податку, які перебувають на спрощеній системі оподаткування четвертої групи єдиного податку (сільськогосподарські підприємства)» [48].

7) Запровадження разової автоматичної реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування, що були призупинені у період з 14 жовтня 2022 р. до дати набрання чинності представленими змінами до Постанови [30], «якщо у таких податкових накладних / розрахунках коригування зазначені операції з кодами товарів згідно з УКТ ЗЕД та/або кодами послуг згідно з Державним класифікатором продукції та послуг, що відображені у таблицях даних платника податку, за якими прийнято рішення про врахування» [48].

Запропоновані зміни не є остаточними та вичерпними, але цей перший крок дозволить дещо стабілізувати ситуацію із блокуванням реєстрації податкових накладних. Міністерство фінансів України обіцяє продовжувати роботу із напрацювання змін, що забезпечуватимуть ефективний автоматизований моніторинг ризикових операцій для виявлення податкових ризиків, у т.ч. і при визнанні платника ПДВ таким, що відповідає критеріям ризиковості, а тому виключення його із переліку ризикових.

«Разом з тим, першочерговим завданням є необхідність забезпечення для сумлінних платників необтяжливого проходження моніторингу, без зайвого втручання в господарську діяльність та витрачання часу та додаткових ресурсів суб'єктами господарювання на подання податковим органам значної кількості підтверджуючих та уточнюючих документів» [48].

Введення в дію представлених змін для вдосконалення роботи СМКОР, з метою усунення проблем безпідставного блокування податкових накладних, полегшить роботу облікового персоналу не лише ТОВ «ОЛЕУМ», а й інших суб'єктів підприємництва.

Облікове забезпечення розрахунків з бюджетом за ПДВ зараз регулюється лише «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [29], адже «Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» [63] втратила чинність 09.08.2019 р., проте, суб'єкти підприємництва для методики облікового відображення розрахунків із ПДВ за власним бажанням можуть використовувати рекомендації [63] для організації обліку, прописавши основні положення в Наказі про облікову політику.

На наш погляд, доречним буде використання запропонованих у роботах [59; 61] субрахунків та аналітичних рахунків для обліку розрахунків із ПДВ (таблиця 3.1). Проте, дещо інша думка щодо їх складу міститься у роботі [17] (таблиця 3.2). Який саме варіант використання субрахунків та аналітичних рахунків для обліку розрахунків із ПДВ обирати має вирішувати

досліджуване підприємство ТОВ «ОЛЕУМ».

Таблиця 3.1

Представлення варіантів субрахунків та аналітичних рахунків
для обліку розрахунків із ПДВ у роботах [59; 61]

Субрахунок		Характеристика
Розрахунки з ПДВ		
641.1	Розрахунки за податками з ПДВ	Призначено для ведення обліку ПДВ
641.5		
641.2	Розрахунки з ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ	Для відображення суми ПДВ, яка перерахована до бюджету
641.3	Розрахунки із ПДВ за операціями щодо бюджетних дотацій	Для аналітичного обліку податкового кредиту з ПДВ і зобов'язань щодо бюджетних дотацій (наприклад, у сфері сільського господарства)
Податкове зобов'язання		
643	Податкові зобов'язання	«Для обліку суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)» [59]
643.1	Податкове зобов'язання з ПДВ підтверджене	«Для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою у разі реєстрації податкової накладної у ЄРПН» [59]
643.2	Податкове зобов'язання з ПДВ непідтверджене	«Для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою в момент виникнення зобов'язання за первинними документами або у разі блокування податкової накладної» [59]
643.3	Податкове зобов'язання, що підлягає коригуванню	«Для відображення нарахування податкових зобов'язань на вартість придбання товарів, робіт, послуг, необоротних активів, які будуть використовуватися в операціях, що не оподатковуються ПДВ, або в негосподарській діяльності» [59]
Податковий кредит		
644	Податковий кредит	«Для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання» [59]
644.1	Податковий кредит з ПДВ підтверджений	«Для обліку податкового кредиту в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги та отриманні податкової накладної від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН» [59]
644.2	Податковий кредит з ПДВ непідтверджений	«Для облік сум вхідного ПДВ на підставі первинних документів, які не підтверджені податковими накладними зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку блокування чи неотримання податкових накладних» [59]

Таблиця 3.2

Представлення варіантів субрахунків та аналітичних рахунків
для обліку розрахунків із ПДВ у роботах [17]

Субрахунок		Характеристика
641.5	Розрахунки за ПДВ	Це рахунок третього порядку до субрахунку 641 «Розрахунки за податками», що рекомендується відкривати для окремого обліку розрахунків із ПДВ. Сальдо має містити на кінець місяця підсумкову інформацію про стан розрахунків з ПДВ – чи зобов’язання до сплати (кредитове сальдо), чи від’ємне значення або/та переплата (дебетове сальдо)
643	Податкові зобов’язання	
643.1	Податкові зобов’язання за передоплатами	«Для обліку податкових зобов’язань, що виникають на дату отримання передоплат від покупців (замовників) за товари (послуги)» [17]
643.2	Податкові зобов’язання відкладені	«Для обліку відкладених податкових наслідків у вигляді нарахування або зменшення податкових зобов’язань з ПДВ. Наприклад, цей субрахунок можна використовувати для відображення відкладеного зменшення податкових зобов’язань за ситуації, коли від’ємний РК складений і відправлений покупцеві, але покупець ще не зареєстрував його в ЄРПН. У цій ситуації постачальник не має права зменшити свої раніше нараховані податкові зобов’язання з ПДВ, поки РК не буде зареєстрований (пп. 192.1.1 ПК). Також цей субрахунок можна використовувати підприємствам, що застосовують касовий метод обліку ПДВ. Вони можуть обліковувати на ньому суму вихідного ПДВ, нарахованого за фактом відвантаження товарів (надання послуг), до дати отримання оплати від покупця (на цю дату у «касовиків» виникає обов’язок включити суму вихідного ПДВ до складу податкових зобов’язань)» [17]
643.3	Податкові зобов’язання, що підлягають коригуванню	«Для обліку податкових зобов’язань, нарахованих на дату придбання у платників ПДВ товарів або послуг, які повністю (п. 198.5 ПК) або частково (п. 199.1 ПК) використовуватимуться в неоподатковуваних операціях або в негосподарській діяльності» [17]
644	Податковий кредит	
644.1	Податковий кредит за передоплатами	«Для обліку сум ПДВ у складі передоплат, перерахованих постачальникам (підрядникам) за товари (послуги)» [17]
644.2	Податковий кредит непідтверджений	«Для обліку вхідного ПДВ, не підтвердженого ПН або РК, зареєстрованими в ЄРПН. На цьому ж субрахунку вхідний ПДВ відображається й у випадку, якщо у платника є ПН від контрагента, яка зареєстрована в ЄРПН, але містить помилки в обов’язкових реквізитах і не дає права на податковий кредит» [17]
644.3	Податковий кредит відкладений	«Для обліку вхідного ПДВ, за яким є документальне підтвердження у вигляді зареєстрованих ПН або РК, але суму якого підприємство вирішило поки що не включати

Субрахунок		Характеристика
		до складу податкового кредиту (нагадаємо, що право включити суму податку з ПН та РК до податкового кредиту зберігається протягом 1 095 днів з моменту їх складання, але за умови їх реєстрації в ЄРПН). Також цей субрахунок можна використовувати підприємствам, що застосовують касовий метод обліку ПДВ, які до моменту перерахування оплати постачальникові не мають права включити вхідний ПДВ до складу податкового кредиту» [17]
315	Спеціальні рахунки в національній валюті	Призначений для обліку руху коштів на ПДВ-рахунок, відкритому в Держказначействі (рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ)

На ТОВ «ОЛЕУМ» для вдосконалення обліку сум ПДВ, які не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних накладними, ми вважаємо, що доцільно використовувати аналітичний субрахунок 644.2 «Податковий кредит непідтверджений» до субрахунку 644 «Податковий кредит». При цьому рекомендовано робити такі записи в обліку:

- ❖ за умови, що перша подія – отримання товару. Оприбуткування товару: Дебет 28 «Товари» - Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Відображення права на податковий кредит із ПДВ: Дебет 644.2 «Податковий кредит непідтверджений» - Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- ❖ за умови, що перша подія – отримання послуг. Отримання маркетингової послуги: Дебет 93 «Витрати на збут» - Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Відображення права на податковий кредит із ПДВ: Дебет 644.2 «Податковий кредит непідтверджений» - Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- ❖ за умови, що перша подія – оплата за товари чи послуги. Перерахування постачальнику попередньої оплати за товари чи послуги: Дебет 371 «Розрахунки за виданими авансами» - Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Відображення права на податковий кредит із ПДВ: Дебет 644.2 «Податковий кредит

- непідтверджений» - Кредит 644 «Податковий кредит»;
- ❖ за умови отримання сировини як внеску до статутного капіталу. Оприбуткування сировину, що отримана як внесок до статутного капіталу: Дебет 20 «Виробничі запаси» - Кредит 46 «Неоплачений капітал». Відображення права на податковий кредит із ПДВ: Дебет 644.2 «Податковий кредит непідтверджений» - Кредит 46 «Неоплачений капітал»;
 - ❖ за умови придбання МШП через підзвітну особу. Оприбуткування МШП, що придбала підзвітна особа: Дебет 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» - Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Відображення права на податковий кредит із ПДВ: Дебет 644.2 «Податковий кредит непідтверджений» - Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
 - ❖ нарахування суми податкового кредиту із ПДВ за податковою накладною зареєстрованою у ЄРПН: Дебет 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ - Кредит 644.2 «Податковий кредит непідтверджений». Після закінчення граничного терміну для реєстрації податкової накладної, розмір непідтвердженого податкового кредиту підлягає списанню до складу витрат: Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності» - кредит 644.2 «Податковий кредит непідтверджений»;
 - ❖ при імпорті товарів. Перерахування митному органу суми імпортного ПДВ: Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Включення до податкового кредиту суми ПДВ, що була сплачена на митниці: Дебет 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ - Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
 - ❖ отримання послуг від нерезидента. Нарухування податкового зобов'язання за отриманими від нерезидента послугами 644 «Податковий кредит» - Кредит 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ.

Нарахування податкового кредиту на підставі податкової накладної зареєстрованої у ЄРПН: Дебет 641 «Розрахунки за податками» / ПДВ - Кредит 644 «Податковий кредит».

При імпорті товарів податковий кредит із ПДВ виникає на дату його сплати за податковими зобов'язаннями, а при операціях з постачання послуг нерезидентом – у ту дату, коли платник ПДВ склав податкову накладну і зареєстрував її в ЄРПН.

Ефективна організація контролю розрахунків за ПДВ «є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні та сприяє чіткому документуванню розрахунків за ПДВ, реєстрації даних у реєстрах обліку, а також повному та правдивому відображенні інформації у звітності» [28, с. 178].

Для вдосконалення контролю та з метою виявлення «слабких» і «сильних» місць й оцінки існуючої системи бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ доцільним є проведення тестування діючого на підприємстві порядку нарахування та сплати цього податку. Так, «продумані питання тестів оцінки системи внутрішнього контролю дозволять отримати комплексну інформацію про внутрішній контроль, швидко виявити проблематичні ділянки і на основі цього вжити термінових заходів щодо їх усунення» [75, с. 187]. Саме тестування дозволяє оцінювати якісні вимірники у кількісних характеристиках.

«Найбільш поширеним способом оцінки системи внутрішнього контролю є тестування. Доволі тривалий час тести системи контролю використовувались виключно на стадії планування аудиторських перевірок. Поряд з цим практика доводить, що тестування системи внутрішнього контролю показує свою дієздатність та ефективність і за наступних умов: при зовнішньому контролі (може бути корисною при перевірці держаними контролюючими органами); при діяльності внутрішніх контролюючих органів (ревізійні комісії, служби внутрішнього аудиту); при зміні

інструментів внутрішнього контролю (оцінювання альтернативних варіантів побудови системи контролю); з ініціативи власників (при їх зміні; інтерес власника щодо дієвості створеної системи контролю тощо); при зміні певних категорій облікового персоналу (головного бухгалтера, матеріально-відповідальних осіб тощо); при зміні філософії та стилю керівництва (запровадження нових форм організаційних структур, нових методик, систем бюджетування тощо); з інших причин (з ініціативи інвесторів, кредиторів тощо)» [75, с. 187].

При розробці тестів оцінки існуючого порядку розрахунків за ПДВ необхідно враховувати такі моменти: вплив специфіки діяльності на побудову системи обліку; галузеві особливості суб'єкта підприємництва, що підлягає тестуванню; залежність галузі від сезонних коливань; зовнішній вплив на розвиток галузі (законодавче регулювання, соціально-економічне та політичне становище); можливість застосування пільг; номенклатура продукції (послуг, робіт), які виготовляються (надаються); виробничі фактори тощо.

При цьому, тест має бути достатньо лаконічним, зрозумілим, всеохоплюючим і таким, що передбачає однозначну й точну відповідь – «так» або «ні» (виключає відповіді «можливо», «іноді», «за деяких умов», «не знаю», «не пам'ятаю» тощо).

Оцінку порядку розрахунків із ПДВ доцільно здійснювати за допомогою тесту, що розроблений нами на основі [41, с. 33] і представлений у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Тест контролю порядку розрахунків за ПДВ

№	Питання	Відповідь	
		«Так»	«Ні»
1	Чи зареєстровано підприємство платником ПДВ?		
2	Чи має підприємство статус платника ПДВ?		
3	Чи здійснюється на підприємстві контроль за змінами у податковому законодавстві?		
4	Чи проводяться на підприємстві роз'яснювальні заходи щодо змін у порядку справляння ПДВ?		

№	Питання	Відповідь	
		«Так»	«Ні»
5	Чи має підприємство пільги з ПДВ?		
6	На підприємстві ведеться облік ПДВ за ставкою 0%		
7	На підприємстві ведеться облік ПДВ за ставкою 7%		
8	На підприємстві ведеться облік ПДВ за ставкою 14%		
9	На підприємстві ведеться облік ПДВ за ставкою 20%		
10	Облік ПДВ на підприємстві ведеться автоматизовано?		
11	Чи є на підприємстві операції зі статусом «Без ПДВ»?		
12	Чи проводяться звірки розрахунків з ПДВ з контролюючими органами?		
13	Чи проводяться звірки розрахунків з ПДВ з контрагентами?		
14	Чи проводиться контроль за несвоєчасно внесеними в ЄРПН податковими накладними?		
15	Чи проводиться контроль за внесеними з порушенням строків податковими накладними в ЄРПН?		
16	Чи існують випадки повторного внесення у ЄРПН податкових накладних?		
17	Чи відносяться суми ПДВ до вартості придбаних матеріалів?		
18	Чи відносяться суми ПДВ до вартості послуг?		
19	Чи відносяться суми ПДВ до вартості придбаних основних засобів?		
20	Чи відносяться суми ПДВ до податкового кредиту?		
21	Чи ведеться реєстр отриманих податкових накладних?		
22	Чи перевіряється граничний строк реєстрації отриманих податкових накладних в ЄРПН?		
23	Чи обліковується податковий кредит з ПДВ на субрахунку 641?		
24	Чи обліковується податковий кредит з ПДВ на субрахунку 643?		
25	Чи обліковується податковий кредит з ПДВ на субрахунку 644?		
26	Чи відображаються в обліку результати перевірки податкового кредиту?		
27	Чи були випадки повторної виписки податкового зобов'язання та реєстрації його в ЄРПН?		
28	Відповідальність за організацію розрахунків за ПДВ несе головний бухгалтер?		
29	Відповідальність за організацію розрахунків за ПДВ несе фінансовий директор?		
30	Відповідальність за організацію розрахунків за ПДВ несе директор підприємства?		
31	Відповідальність за організацію розрахунків за ПДВ несе власник підприємства?		
32	Чи проводиться контроль за своєчасною реєстрацією в ЄРПН виданих податкових накладних із дотриманням граничних термінів?		
33	Чи ведеться реєстр виданих податкових накладних?		
34	Чи обліковується податкове зобов'язання з ПДВ на субрахунку 641?		

№	Питання	Відповідь	
		«Так»	«Ні»
35	Чи обліковується податкове зобов'язання з ПДВ на субрахунку 643?		
36	Чи обліковується податкове зобов'язання з ПДВ на субрахунку 644?		
37	Чи перевіряється виписка податкового кредиту та податкового зобов'язання на предмет відповідності першої події ?		
38	Чи є посадова особа, на яку покладено відповідальність за достовірний облік ПДВ на підприємстві?		
39	Звітність з ПДВ подається за допомогою Електронного кабінету платника податків		
40	Звітність з ПДВ подається за допомогою програми «М.Е.Дос»		

«Щоб тестування адекватно відобразило дійсний стан речей, необхідно, по-перше, унеможливити спілкування працівників між собою під час його проведення; по-друге, здійснювати його раптово, без попередження працівників, які будуть тестуватись; по-третє, обмежувати час на відповіді. При дотриманні принципу раптовості великого значення набуває, так званий, «людський фактор», коли кожний працівник, який тестується намагатиметься якомога краще представити результати своєї роботи для керівництва, а це, врешті решт, лише викривить уявлення про систему внутрішнього контролю та призведе до втрачених можливостей при розробці питань щодо вдосконалення її ефективності та дієвості» [73, с. 210].

Ефективного розподілу коштів і контролю та їх використання можна досягти за допомогою планування сум ПДВ для своєчасної його сплати. За умови дотримання певних правил можна поліпшити контроль за фінансами підприємства у частині сплати ПДВ, а саме: завчасний розрахунок податкових платежів, у т.ч. і ПДВ; податкове планування має бути доказовим (наприклад, у вигляді робочого документа) та вбудованим у загальну систему бюджетів підприємства; коректне обчислення фактичних показників податкового навантаження та порівняння їх із запланованим.

Отже, правильна організація контролю із використанням процедур тестування операцій щодо розрахунків із ПДВ забезпечить керівництво підприємства та його власників достовірною і повною інформацією про

реальний стан справ і допоможе визначити перспективи подальшої діяльності.

3.2. Напрямки вдосконалення порядку адміністрування податку на додану вартість

В «Україні постійно ведуться спроби модернізувати та трансформувати чинну податкову систему. Насамперед, це робиться з метою наповнення бюджету країни, тобто держава, в першу чергу, переслідує фіскальні цілі. На сьогодні залишається відкритим питання вибору податкової політики та побудови справедливої і зрозумілої системи оподаткування. Адже основною метою податкової політики повинно бути забезпечення фінансових потреб держави, економічного зростання та сприяння гармонізації інтересів держави та платників податків» [94, с. 208]. Проте, реформування національної системи оподаткування має відбуватись з урахуванням соціально-економічної складової.

Непряме оподаткування, у т.ч. і ПДВ, є важливим засобом впливу, а його удосконалення механізму його адміністрування надасть змогу посилити ефективність національної економіки, сприятиме збільшенню постійних і стабільних надходжень до бюджету країни та покращить умови для ведення бізнесу і залучення інвесторів.

«Широке застосування ПДВ зумовлене численними його перевагами, серед яких найголовнішим є те, що оподаткуванню підлягає переважно дохід, який спрямовується на споживання, а інша його частина використовується на накопичення. Велика база оподаткування ПДВ сприяє значному зростанню доходів держави від податків на споживання» [14, с. 256]. Також ПДВ відрізняється зручністю сплати за місцем і часом, простотою нарахування, відсутністю примусового характеру, а також не вимагає накопичення певних сум. При цьому, ПДВ має як переваги, так і недоліки свого застосування, які представлено в таблиці 3.4

Таблиця 3.4

Переваги і недоліки застосування ПДВ [103, с. 88; 14, с. 256]

Переваги / недоліки	Суть
Переваги	Рівність умов стосовно сплати як виробникам, так і продавцям
	Відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту
	Регулювання розміру заробітної плати та цін
	Включення платниками податків механізмів взаємної перевірки
	Ритмічне надходження коштів до бюджету
	Можливість стимулювати зростання цін
Недоліки	Ускладнення певних етапів реалізації і виробництва товарів, робіт, послуг
	Складний механізм нарахування, обчислення та сплати
	Можливість ухилення від сплати цього податку за умов недосконалого податкового законодавства та обліку
	Потреба фахової підготовки працівників податкової служби та обліково-аналітичного персоналу суб'єктів господарювання
	При використанні високих ставок відбувається стимулювання інфляції
	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення

Окрім зазначених, відносним недоліком ПДВ є також доволі складний процес його адміністрування, тобто сам механізм його нарахування, обчислення і перерахування в бюджет. Суттєвими недоліками ПДВ є неузгодженості законодавства, яке регулює порядок його адміністрування, зокрема це норми, що уможливають зловживання у сфері оподаткування, іноді навіть стимулюючи їх. Крім того, спостерігається низька обізнаність та правова культура більшості суб'єктів податкових відносин. Усунення наведених недоліків дозволить зробити ПДВ більш технологічним, ефективним і придатним для застосування в Україні.

До основних причин зниження фіскального потенціалу ПДВ відносять: постійні зміни законодавства; використання недиференційованих ставок, що вважається соціально несправедливим явищем; широку базу податкових пільг; існування тіньового сектору національної економіки; наявність незаконних схем відшкодування ПДВ.

«Заплутане українське податкове законодавство зі своїми постійними змінами ставить перед суб'єктами підприємницької діяльності все більш складні питання, які потребують раціонального підходу і новаторських

рішень. Працівники облікової служби повинні якнайшвидше адаптовуватися до нових змін, оскільки неврахування нововведень у складанні звітності підприємства може викликати проблеми з поданням цієї документації до відповідних державних органів. Несвоєчасне, чи невірне надання інформації може спричинити збитки чи навіть банкрутство підприємства» [40, с. 260].

Першочерговими кроками в процесі вдосконалення порядку адміністрування розрахунків з бюджетом за ПДВ має стати подальше покращення законодавства у сфері ПДВ та його остаточна адаптація до вимог ЄС. Цей напрям трансформації національної системи оподаткування ПДВ має стати вирішальним і охоплювати діяльність усіх органів влади задля усунення недоліків чинного законодавства, забезпечивши стабільність існуючого правового поля.

Ми підтримуємо ідею, що гармонізація оподаткування ПДВ «є важливим етапом для наближення законодавства України з законодавством країн-членів ЄС. Даний процес повинен проводитися системно, враховуючи усі сторони, переваги та недоліки, що дозволить уникнути неузгодженостей при внесенні змін та доповнень до діючих нормативно-правових актів України» [6, с. 49].

Переважна більшість країн Європи й світу пройшли довгий і тернистий еволюційний шлях становлення та вдосконалення механізму адміністрування ПДВ.

Адаптація законодавства України до вимог ЄС є надзвичайно важливим кроком у напрямку євроінтеграції. Історично склалось, що перш ніж ввести ПДВ в економічно розвинених країнах, його тестували в експериментальному варіанті на території залежної від Франції африканської держави Кот д'Вуар.

У тому вигляді, який він має сьогодні, в Франції ПДВ був введений у 1968 р. шляхом набуття чинності Закону П'ятої Республіки № 66-10, метою якого було об'єднання, спрощення і узагальнення порядку справляння ПДВ задля перетворення його в сучасний і єдиний податок на виробничі витрати.

Послідуючим кроком у поширенні ПДВ стало підписання «в Римі договору про створення Європейського економічного співтовариства (ЄЕС) (1957 р.), згідно з яким країни-учасниці повинні були гармонізувати свої податкові системи на користь створення спільного ринку, що поклало початок широкому розповсюдженню ПДВ в усьому світі» [6, с. 46].

У 1967 р. Другою Директивою Ради ЄЕС ПДВ було проголошено основним непрямим податком Європи, що до 1972 р. зобов'язувало всіх членів ЄЕС запровадити його у податкові системи своїх країн. Передбачалось, що система застосування ПДВ призведе до поліпшення зовнішньої торгівлі, якій перешкоджала неефективна та складна система справляння податку з обороту. Прийняття Другої Директиви стимулювала країни, що тоді не входили в ЄЕС (Австрія, Греція, Швеція) до внесення змін у систему адміністрування ПДВ.

«Шоста директива Ради ЄЕС, прийнята в 1977 р. остаточно затвердила базу сучасної європейської системи адміністрування ПДВ, чим сприяла уніфікації застосування його в Європі. Також уточнення в механізмі адміністрування ПДВ відбулись у 1991 р. через прийняття Десятої директиви ЄЕС, так як її положення були включені у податкове законодавство усіх країн-членів ЄЕС» [6, с. 47]. Протягом 1987-1997 рр. ПДВ було введено в країнах пострадянського простору, багатьох країнах Східної Європи, а також Азії (так, Бангладеш, Китай, Таїланд, Філіппіни запроваджували ПДВ у середині 90-х років ХХ ст.).

Наступним етапом було прийняття у 1993 р. перехідної Директиви, яка «скасовувала податкові бар'єри торгівлі між країнами-членами ЄС, встановлено єдині вимоги до країн, щодо впровадження законодавства з ПДВ та механізму його адміністрування. Особливу увагу було приділено механізму відшкодування ПДВ при здійсненні операцій із партнерами, що розташовані за межами території Співтовариства, запровадженню ідентифікаційних номерів, визначенню вимог щодо оформлення та збереження податкової документації» [6, с. 50].

Директива з електронного підприємництва (2002 р.) визначала порядок розрахунку ПДВ за умов надання електронних послуг країнами-членами ЄС покупцям із інших країн і навпаки. Місце розташування покупця є місцем надання таких послуг.

Перероблена у 2006 р. Шоста Директива враховувала значну кількість поправок, які вносились протягом всього періоду від прийняття попередньої редакції Шостої Директиви.

Пакет Директив по ПДВ у 2007 р. вводився «з метою спрощення та удосконалення системи ПДВ для міжнародної торгівлі і для боротьби з шахрайством. Даний пакет включає в себе такі зміни: нові правила, щодо визначення місця надання послуг (реалізація послуг обкладається ПДВ саме в країні місцезнаходження замовника за принципом «зворотного оподаткування»), введення обов'язкової Зведеної Європейської Декларації (Obligatory European Sales List (ESL)), в якій зазначаються міжнародні послуги і зміни до ESL щодо товарів, нова процедура відшкодування ПДВ, що здійснюється в електронній формі, щодо податку сплаченого в інших державах-членах ЄС» [6, с. 50-51].

У 2010-2020 рр. у ЄС виникли труднощі з оподаткуванням експортно-імпортних операцій. «При застосуванні ПДВ перед країнами-членами ЄС виникла проблема, щодо оподаткування операцій всередині ЄС, оскільки ставки у країнах значно відрізнялися і відрізняються. Окрім того, оскільки митне оформлення товарообороту припинялося, то все адміністрування ПДВ-ланцюга ставало дещо проблематичним. Фактично ЄС був змушений вирішувати, яким чином справляння ПДВ на регіональному рівні. Для вирішення цієї проблеми було прийнято рішення не оподатковувати експортно-імпортні операції між країнами-членами, а нараховувати ПДВ у бюджет тієї країни, в якій відбувся продаж кінцевому споживачеві» [6, с. 52].

«З аналізу Директив ЄС, щодо ПДВ, можна зробити висновок, що ЄС не зупиняється на досягнутому результаті, а продовжує роботу у напрямі гармонізації та уніфікації ПДВ. Звісно, що даний процес не проходить без

перешкод та певних проблем, але процес перебудови та удосконалення без них неможливий» [6, с. 55].

Хронологія запровадження ПДВ у різних країнах світу представлена в Таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Хронологія запровадження ПДВ у різних країнах світу [6, с. 47]

Рік	Країна	Назва в країні	
1954	Франція	TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
1967	Данія	Moms	Merværdiafgift
1968	Німеччина	MwSt./USt.	Mehrwertsteuer
1969	Нідерланди	BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
1969	Швеція	Moms	Mervärdesskatt
1973	Великобританія	VAT	Value Added Tax
1976	Ізраїль	Ma'am	
1986	Нова Зеландія	GST	Goods and Services Tax
1991	Канада	GST	Goods and Services Tax
1992	Україна	ПДВ	Податок на додану вартість
1992	росія	НДС	Налог на добавленную стоимость
2000	Австралія	GST	Goods and Services Tax
2005	Індія	VAT	Value Added Tax

Ставки ПДВ у країнах-членах ЄС встановлюються кожною країною самостійно. На законодавчому рівні в ЄС не визначаються ставки, а лише затверджено мінімальний розмір основної (стандартної) ставки. При цьому, ряд пільгових товарів оподатковується за зниженими ставками, що не повинні бути нижчими 5%. Країнам-членам ЄС дозволено використовувати знижену ставку, наприклад, по операціям із постачання електрики, природного газу та централізованого теплопостачання.

Значна частина науковців вважає, що в Україні «діюча ставка ПДВ є дещо завищеною та наголошують на необхідності її зниження. І хоча зниження ставки податку має позитивне значення, оскільки воно буде сприяти збільшенню обсягів реалізації за рахунок зниження цін, що призведе до прискорення кругообігу фінансових ресурсів, що вкрай важливо для ефективного функціонування фінансової системи, все ж основні проблеми ПДВ полягають у невідпрацьованому механізмі його справляння» [88, с. 89].

Ефективним заходом при удосконаленні оподаткування ПДВ може

бути запровадження його диференційованих ставок, що дозволить зменшити негативний вплив високої стандартної ставки (20%) на рівень добробуту незаможних верств населення. «На перший погляд, така ідея значно ускладнить адміністрування ПДВ, але насправді в Україні практика диференціації ставок давно застосовується (діє нульова ставка ПДВ). У той же час знижена ставка ПДВ на соціально значущі товари в Україні не сприймається законодавцями. Цей крок є зайвим щодо як наповнення бюджету, так і соціальної справедливості. Ключовий аргумент «проти» – збільшення адміністративних витрат на нарахування і сплату ПДВ» [19, с. 15].

Одним з варіантів трансформації системи оподаткування ПДВ в Україні є диференціація його ставок при поступовому зменшенні стандартної ставки (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6

Варіанти диференціації ставок ПДВ в Україні [94, с. 207-208; 19; 84]

Об'єкт оподаткування	Чинна ставка	Альтернативна ставка ПДВ	Обмеження ставки ПДВ згідно Директиви 2006/112/ЄС	Ставка ПДВ у середньому по ЄС
Постачання товарів (послуг) на митній території України (крім товарів (послуг) розкоші та товарів першої необхідності)	20%	Щорічне зниження ставки до 17%	Не менше 15%	20,4%
Постачання товарів (послуг) розкоші відповідно до законодавчо визначеного переліку		Одна ставка в межах 20-25%	Відсутні	24,2%
Постачання товарів (послуг) першої необхідності відповідно до законодавчо визначеного переліку		Дві ставки в межах 5-10%	Дві ставки не менше 5%	5,1%
Ввезення товарів (послуг) у митному режимі імпорту (реімпорту)	20%	Щорічне зниження ставки до 17%	Відсутні	-
Вивезення товарів (послуг) у митному режимі імпорту (реімпорту)	0	Звільнено	Звільнено	Звільнено

У перші роки реалізація представленого варіанту диференціації ставок

ПДВ може призвести до зниження надходжень у бюджет цього податку. Але компенсуючим фактором має стати збільшення обсягів споживання та легалізація товарних потоків, що дозволить розширити базу оподаткування. Ми вважаємо, що така диференціація позитивно сприйметься населенням і отримає підтримку, адже це дозволить впровадити соціальну справедливість в оподаткуванні і буде суттєвою матеріальною підтримкою для малозабезпечених верств населення.

В Україні діє доволі широкий спектр пільг з оподаткування ПДВ. «Переважна частина пільг з ПДВ формується за рахунок нульової ставки ПДВ та господарських операцій, за якими не передбачена сплата цього податку, в той час як пільги соціального спрямування не набули поширення. Податкові пільги повинні відповідати чітко визначеним критеріям, а саме: цільовому призначенню, ефективності, терміновості, гнучкості та адресності. Саме адресність та ефективність повинні стати основними критеріями надання податкових пільг в умовах обмежених ресурсів формування дохідної частини бюджетів різних рівнів» [79, с. 40].

Реформування системи оподаткування ПДВ передбачає ліквідацію неефективних пільг. Незважаючи, що перелік пільг в Україні соціально і економічно обґрунтований, проте раціональність їх надання викликає питання. Ми вважаємо, що більш ефективною буде практики більшості європейських країн, коли одночасно відбувається ліквідація більшості пільг та зниження ставки ПДВ.

«Гострота дискусій щодо ПДВ у світі та в Україні викликана істотними побічними ефектами, з якими на практиці виявилось пов'язане запровадження найпривабливішої його риси – механізму відшкодування сум податку, сплачених у складі ціни товарів (робіт, послуг). Суми відшкодування з кожним роком зростають і досягли таких розмірів, що здатні впливати на інфляційні процеси в Україні» [6, с. 39].

В Україні найпоширенішими способами завищення податкового кредиту з ПДВ та/або незаконного завищення сум, які підлягають

бюджетному відшкодуванню є: створення за допомогою фіктивних фірм фіктивного податкового кредиту; експорт товарів, що повертаються шляхом контрабанди на митну територію України з послідувачим оформленням їх повторного експорту; оформлення фіктивного експорт, тобто коли фактичного за межі митної території України експорт товарів не відбувається, а все необхідне документальне оформлення здійснюється; фіктивний продаж товарів перед здійсненням експортної операції за межі території України через декілька фіктивних фірм для збільшення його ціни та відшкодування ПДВ; реалізація товарів на митній території України за цінами, що є меншими ніж ціни придбання [19, с. 16]. Використовуючи вказані методи, суб'єкти підприємництва завищують суми податкового кредиту з ПДВ і тим самим зменшують фактичні надходження сум ПДВ до бюджету. Ми вважаємо, що держава повинна докласти максимум зусиль щоб зупинити дію незаконних схем відшкодування ПДВ, адже це впливає не лише на внутрішню ситуацію в країні, а й шкодить іміджу України на міжнародній арені.

Повнота і своєчасність законного сформованого розміру відшкодування ПДВ є важливими як для відновлення обігових коштів підприємств, так і для піднесення міжнародного авторитету України. Саме тому надзвичайно важливо забезпечити виконання своєчасного відшкодування ПДВ і створення умов для унеможливлення виникнення нових боргів. Для цього буде доречним створення урядом спеціального фонду, «кошти якого враховувалися б під час складання бюджету, могли б спрямовуватися на виконання зобов'язань із відшкодування лише в разі невиконання плану надходжень ПДВ або перевищення фактичного обсягу вимог на відшкодування їхнього прогнозного значення» [79, с. 41].

Вдосконалення процесів адміністрування ПДВ також передбачає доручення української системи адміністрування податків до автоматизованої системи обміну інформацією про ПДВ (VIES), яка функціонує в ЄС. Метою цієї системи є контроль над фінансовими потоками у межах внутрішніх

кордонів Євросоюзу. Ця система дає змогу компаніям швидко отримати підтвердження ПДВ від своїх партнерів, включає механізми адміністрування ПДВ для контролю руху товарів та їх моніторингу між країнами ЄС задля виявлення податкових правопорушень.

У перспективі система автоматизації всіх процесів адміністрування ПДВ, а також подання електронної звітності в Україні поступово має інтегруватись в європейську систему VIES. Це дозволить підвищити ефективність контролю через прискорення органами ДПС перевірки достовірності інформації щодо товарних потоків і нарахування ПДВ.

Висновки до розділу 3

Сучасні реалії функціонування підприємств вимагають прогресивних шляхів удосконалення організації податкових розрахунків у цілому та в частині ПДВ, зокрема. Для цього доцільно: ввести у штат фахівця з податкового планування, а для великих платників податків – ретельно вести первинну документацію, аналізувати договори, формувати інформацію і накопичувати дані, що мають безпосередній вплив на податкові наслідки; створити відділ податкового планування; здійснювати розрахунок податкового навантаження на різні види діяльності підприємств та його фінансовий стан; ідентифікувати, оцінювати та ранжувати податкові ризики із використанням таблиць, карт, матриць тощо.

На організацію обліку і контролю розрахунків із ПДВ впливають, у т.ч. й часті зміни податкового законодавства, що спричиняє позитивний і негативний результат. У першу чергу це стосується аналітичного обліку через специфіку обліку окремих господарських операцій. Наведені пропозиції з використання субрахунків та аналітичних рахунків, з метою систематизації оподатковуваних операцій ПДВ, дозволять покращити облікове забезпечення розрахунків із бюджетом за цим непрямим податком.

Досвід європейських країн повинен застосовуватись при реформуванні національної податкової системи у частині ПДВ із обов'язковим урахуванням

особливостей, рівня готовності та розвитку української економіки. Дослідивши закордонний досвід застосування ПДВ, можна говорити, що основними причинами, які знижують фіскальний потенціал ПДВ в Україні є: функціонування незаконних схем відшкодування ПДВ; існування тіньового сектору економіки; використання недиференційованих ставок ПДВ, що не є соціально справедливим явищем тощо.

Зменшення основної ставки ПДВ та введення пільгових дозволить суб'єктам господарювання збільшити обсяги виробництва, що розширить базу оподаткування та призведе до зростання загальної суми доходів зведеного бюджету. Крім того, через зниження ставок ПДВ може зрости сукупний попит населення.

ВИСНОВКИ

Податок на додану вартість вперше було запроваджено у Франції в 1954 р., є прийнятим у переважній більшості країн світу, на нього припадає майже 20% світового обсягу всіх податкових надходжень, а наскрізне введення ПДВ вважається значною подією в еволюції структури податків і механізмах оподаткування у XX ст. Широка географія розповсюдження ПДВ підтверджує його життєздатність і відповідність вимогам ринкової економіки.

ПДВ з фіскальної точки зору, має високу ефективність. Широка база оподаткування, що включає не лише товари, а й роботи і послуги, забезпечує стабільність і надійність надходжень до бюджету. Універсальні ставки, а особливо наявність базової у розмірі 20%, полегшують як процес обчислення ПДВ для платників, так і контроль органів ДПС за своєчасністю та правильністю його сплати. Справляння ПДВ на всіх етапах руху товарів, (робіт, послуг) має на меті рівномірний розподіл податкового тягара поміж усіх суб'єктів господарювання.

Особливість ПДВ полягає в тому, що він справляє значний вплив на фінансово-господарську діяльність та фінансовий стан суб'єктів підприємництва. Негативний ефект ПДВ для платників цього податку проявляється тоді, коли за швидкої інфляції та високої ставки, він стає одним із чинників, які зупиняють розвиток виробництва.

Для цілей бухгалтерського обліку використовується поняття «розрахунки за ПДВ» і трактується воно як система відносин між суб'єктом підприємництва і державою в особі органів ДПС задля перерахування до сплати у бюджет або відшкодування із бюджету належних сум ПДВ, що виникли за результатами операцій, які формують податковий кредит і податкове зобов'язання з ПДВ на звітну дату.

Розрахунки з ПДВ є об'єктом управління на підприємстві, а тому бухгалтерський облік має враховувати особливості механізму справляння

ПДВ за принципом «збирання – відшкодування» і повинен представляти інформацію для забезпечення управління та контролю за операціями платників податків при оподаткуванні за стандартною ставкою 20%, за зниженою ставкою 0%, ті які звільнені від оподаткування та які не є об'єктами оподаткування.

Для облікового забезпечення розрахунків за ПДВ використовуються субрахунки 641 «Розрахунки за податками» у частині ПДВ, 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит», 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» (для системи електронного адміністрування ПДВ).

Якісно організований та проведений контроль розрахунків за ПДВ має на меті забезпечення повноти нарахування та своєчасності сплати цього податку, а також знизити ймовірні податкові ризики і втрати. Це дозволяє захистити суб'єкта підприємництва від застосування до нього фінансових санкцій (штрафи, пеня) та підвищити податкову дисципліну платника ПДВ. Контроль розрахунків за ПДВ дозволяє також досягти балансу інтересів держави та платників податків, але це можливо лише за умов формування адекватного інструментарію внутрішнього і зовнішнього контролю.

Основними завданнями контролю розрахунків суб'єктів підприємництва за ПДВ є перевірка правильності і належності визначення об'єкта оподаткування з обов'язковим дотриманням вимог законодавства, оцінка повноти дотримання механізму нарахування ПДВ (порівняння сум податкового зобов'язання і податкового кредиту), своєчасності його перерахування до бюджету, достовірності відображення інформації в податковій і фінансовій звітності тощо.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Виробничо-комерційний центр Олеум» зареєстровано за юридичною адресою: Україна, Кіровоградська обл., місто Кропивницький, вул. Олександрійська, будинок 85. Основним видом діяльності є оптова торгівля одягом і взуттям та роздрібна та оптова торгівля будівельними матеріалами. Проведений аналіз

фінансового стану ТОВ «ВКЦ Олеум» вказує на задовільний фінансовий стан.

Облік на ТОВ «ВКЦ Олеум» ведеться за допомогою програми «1С:Бухгалтерія», а формування податкових накладних, реєстрація їх в Єдиному реєстрі податкових накладних та подання податкової та інших видів звітності здійснюється через програмний продукт «МеДок».

Для обліку податку на додану вартість робочим планом рахунків ТОВ «ВКЦ Олеум» передбачено такі субрахунки бухгалтерського обліку: 6413 «Розрахунки за податком на додану вартість»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит».

Податкове зобов'язання з ПДВ ТОВ «ВКЦ Олеум» визначає за датою події, що сталась раніше: або дата здійснення постачання продукції, товарів, послуг; або дата зарахування коштів на поточний рахунок підприємства. Загальна сума податкового зобов'язання за жовтень 2021 року становила 983873 грн., за листопад 2021 року – 929399 грн., за грудень 2021 року – 927076 грн.

Податковий кредит на ТОВ «ВКЦ Олеум» формується від величини придбаних для продажу товарів. Датою виникнення податкового кредиту є дата події, що сталась раніше – або дата перерахування коштів постачальнику, або дата оприбуткування товарів, робіт, послуг. Загальна сума податкового кредиту за жовтень 2021 року становила 784294 грн., за листопад 2021 року – 756356 грн., за грудень 2021 року – 651839 грн.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті за місяці, що підлягали дослідженню становила: у жовтні 2021 року – 199579 грн.; у листопаді – 180500 грн.; у грудні 2021 року – 275237 грн.

Для обліку сум ПДВ, що знаходяться на спеціальному електронному рахунку, відкритому в органах Державного казначейства ТОВ «ВКЦ Олеум» використовує рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Проведена перевірка виявила ряд порушень у частині формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ. Так, за період, що

підлягав перевірці, виявлено завищення податкового зобов'язання 2108,70 грн., та завищення податкового кредиту на 6122,41 грн.

Також виявлено, що за грудень на ТОВ «ВКЦ Олеум» величина ПДВ за незареєстрованими податковими накладними становила 106466 грн. Основну частину таких покупців складають неплатники ПДВ (код 1000000000000). За поясненнями бухгалтерії підприємства така ситуація відбулась через недостатність реєстраційного ліміту з ПДВ. Несвоєчасна реєстрація призводить до застосування до підприємства штрафних санкцій у залежності від кількості днів прострочення, що передбачені Податковим кодексом України.

Наявність ПДВ є обов'язковою умовою вступу до Євросоюзу. Україна поставила за мету вступ до ЄС, а тому необхідно врегулювати стабільність надходжень від ПДВ та забезпечити прозорість і повноту його адміністрування. Для цього необхідно щоб законодавство і практика справляння ПДВ відповідали його суті та призначенню.

Наразі в Україні переважна частина пільг із ПДВ формується за рахунок використання нульової ставки ПДВ і наявності окремих видів господарських операцій, які звільнені від оподаткування. Це свідчить про наявність широкої бази податкових пільг та операцій, за якими не передбачено сплати цього податку, при цьому, пільги соціального спрямування поширення не набули.

Використання єдиної базової ставки ПДВ (20%), зумовлює його соціальну несправедливість і регресивність, адже в структурі витрат більш бідних верств населення частка ПДВ є вищою, аніж у доходах заможних громадян. Такий недолік ПДВ можна подолати через запровадження диференційованих ставок за різними групами товарів або зниженням існуючої ставки ПДВ на окремі види товарів (робіт, послуг). Перевагою впровадження диференційованих ставок буде послаблення податкового навантаження з ПДВ на суб'єктів підприємництва, що дозволить підвищити також і ступінь ділової активності економіки України в цілому.

Знижені ставки буде доцільним застосовувати при реалізації окремих товарів вітчизняного виробництва: продукти харчування, дитячий одяг, взуття та харчування, ліки, товари першої необхідності й щоденного попиту, а також товари, що призначені на експорт. Щодо підвищених ставок, то їх доречно використовувати при реалізації підакцизної продукції національного виробництва та продукції (товарів, робіт, послуг) іноземного виробництва. Оподаткування підакцизної та імпоротної продукції за підвищеними ставками ПДВ дозволить максимальною мірою реалізувати регулюючу функцію ПДВ через обмеження споживання шкідливої для здоров'я та імпоротної продукції. Вказані заходи допоможуть підтримати національного виробника, а застосування підвищених ставок до оподаткування так званих «предметів розкоші» забезпечить прогресивний характер ПДВ, тобто працюватиме принцип «хто більше заробляє, той більше і сплачує».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Альбіна М. Податкова звітність з ПДВ. *Вісник податкової служби України*. 2011. № 45. С. 21-25
2. Аналіз виконання державного та місцевих бюджетів за 9 місяців 2022 року. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15748> (дата звернення: 11.11.2022)
3. Андрущенко В.Л., Ляшенко Ю.І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування. *Фінанси України*. 2013. № 1. С. 36-43
4. Базанова К.А. Варіанти розрахунку зобов'язань з податку на додану вартість. Наша студентська Смірнова
5. Безверхий К. Тестування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. № 3. С. 96-108
6. Belobrovenko T. The historical aspect of the determination and development of VAT in the world and the problem of its application in Ukraine. *Economic system development trends: the experience of countries of Eastern European prospects of Ukraine: monograph* / edited by authors. Riga. Latvia "Baltija Publishing". 2018. P. 38-57
7. Білобровенко Т.В. Аналітичні аспекти оцінки податкових ризиків ПДВ. *Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки* : монографія ; за заг. редакцією А.В. Лісового, Е.В. Кондукової. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. С. 161-181
8. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.
9. Білобровенко Т.В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного*

- університету: науковий журнал. 2018. Випуск 20, частина 1. С. 51-55.
10. Білобровенко Т.В. Напрями удосконалення контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 19. С. 487-492
 11. Білобровенко Т.В. Проблеми відображення розрахунків за ПДВ та шляхи їх вирішення. *Бізнес-навігатор*. 2018. № 3-2 (46). С. 120-124.
 12. Білобровенко Т.В., Кітченко М.І. Методи визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Інтелект XXI*. 2017. № 4. С. 48-53.
 13. Білобровенко Т.В., Осмятченко В.О. Ефективність оподаткування податком на додану вартість на макро- та мікрорівнях. Управління розвитком. *СОЦИОНЕТ, RePEс*. 2018. № 2 (192). С. 51-55.
 14. Бондаренко Н.М. Економічна сутність податку на додану вартість як універсального акцизу. *The 10th International scientific and practical conference «Dynamics of the development of world science» (June 10-12, 2020)*. Perfect Publishing, Vancouver, Canada. 2020. P. 252-258
 15. Боярчук Д. Цікаві факти про ПДВ. *Популярна економіка: ціна держави*. 2014. № 26. С. 1-13.
 16. Бутинець Т.А. Методологія господарського контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 3. С. 92-99
 17. Бухгалтерський облік ПДВ: 12 практичних ситуацій. *Баланс*. 2021. Липень. URL: <https://balance.ua/news/post/buxgalterskiy-uchet-nds-12-prakticheskikh-situaciy> (дата звернення 12.11.2022)
 18. Василюк М.М. Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг : дис. д-ра екон. наук. : 08.00.09. Київ, 2020. 596 с.
 19. Веремчук Д.М. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. *Вісник Університету банківської справи НБУ*. 2013. № 3 (18). С. 13-17
 20. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навчальний посібник ; за ред. М.Д. Корінька. Фастів: «Поліфаст», 2006.

440 с.

- 21.Гейер Е.С. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 11. С. 18-25.
- 22.Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Федчишин Ю.А. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування : науково-практична книга ; за ред. Д.О. Гетманцева. К., 2016. 596 с.
- 23.Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
- 24.Даценко Г.В., Сімакович М.В. Організація внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ на підприємстві. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=73244> (дата звернення: 12.11.2022)
- 25.Дзюба О., Волинець Ю. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах *Економічний аналіз*. 2012. Випуск 10. Частина 2. С. 219-222
- 26.Діденко С.В., Жушман Я.В. Облік розрахунків підприємства з бюджетом з податку на додану вартість. *Економіка і регіон*. 2012. № 4 (35). С. 195-198.
- 27.Електронне адміністрування ПДВ / *Офіційний портал Державної казначейської служби України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/elektronne-administruvannya-pdv> (дата звернення: 10.11.2022)
- 28.Йолтуховська О. До питання внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податком на додану вартість. *«Актуальні питання економіки, обліку, фінансів та управління персоналом» : Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції (17-18 квітня 2019 р.)*. Ужгород. С. 177-178.
- 29.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/conv#Text> (дата

- звернення: 10.11.2022)
- 30.Кирпа С.В. Роль ПДВ у боротьбі з тіньовою економікою / *Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського*. URL: <http://www.nbuv.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2020)
 - 31.Кміть В.М., Сусяк В.В. Непряме оподаткування в Україні та шляхи його вдосконалення. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського*. 2018. № 1. С. 91-96
 - 32.Ковальчук К.Ф., Петрова Л.В. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. *Економічний вісник*. 2017. № 4. С. 100-106
 - 33.Когут М.Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС. Дис. на здобуття наук ступ. канд.. юр. наук / 12.00.07. ДВНЗ «Ужгородський нац. ун-т», 2021. 197 с.
 - 34.Когут М.Г. Теоретичні аспекти гармонізації непрямого оподаткування з вимогами податкового права ЄС. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2020. № 6 (volume 1), P. 184-187
 - 35.Когут М.Г. Співвідношення прямих та непрямих податків: основні детермінанти. *Часопис Київського університету права*. № 4. 2020. С. 194-197
 - 36.Когут М.Г. Характеристика основних переваг та недоліків непрямого оподаткування. *Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право»*. 2020. Випуск 62. С. 231-234.
 - 37.Когут М.Г. Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2020. № 4 (14). С. 137-143
 - 38.Когут М.Г., Греца Я.В. Податкові системи Франції та Швеції: аналіз основних особливостей та можливість їх запозичення для України. *Науковий вісник УжНУ. Серія: «Право»*. 2017. Випуск 47. Том 2. С.119-122
 - 39.Лавринович Д.І., Олійник С.О. Облік розрахунків з ПДВ

- «Концептуальні засади збалансованого розвитку аграрного сектору економіки України в умовах глобальних викликів»: тези доповідей 75-ї студентської науково-практичної конференції (м. Київ, 11 грудня 2020 року). С. 68-71*
40. Лега О.В. Облік розрахунків за податками та платежами: систематизація поглядів. *Інфраструктура ринку*. 2021. № 54. С. 259-266
41. Макаренко А.П., Ананьєва І.В. Удосконалення оподаткування, обліку, податкової звітності і контролю податку на додану вартість та заходи щодо поліпшення його податкового планування на підприємстві. *Агросвіт*. 2021. № 24. С. 31-38.
42. Малишкін О.І. Підготовка податкової інформації з ПДВ: аспекти автономії. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 3 (24). С. 305-315.
43. Мараховська Т.М. Шляхи удосконалення справляння податку на додану вартість. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2012. № 4 (70). Том 2. С. 149-154
44. Матвієнко А., Шевчук К. Внутрішній контроль розрахунків з бюджетом за розрахунками з ПДВ. *«Концептуальні засади збалансованого розвитку аграрного сектору економіки України в умовах глобальних викликів»: тези доповідей 75-ї студентської науково-практичної конференції (м. Київ, 11 грудня 2020 року). С. 76-79*
45. Матвійчук Л.О., Гоменюк І.В. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини державного бюджету України. *Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. 2016. Випуск 11. С. 749-752
46. Меліхова Т.О., Бойко М.Ю. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 34-39

- 47.Меліхова Т.О., Штепа В.В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 34-42
- 48.Мінфін презентує зміни, спрямовані на удосконалення роботи системи блокування податкових накладних. *Урядовий портал*. 2022. Листопад. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-presentuye-zmini-spryamovani-na-udoskonalennya-roboti-sistemi-blokuvannya-podatkovih-nakladnih> (дата звернення 02.12.2022)
- 49.Морозова Г.С., Руденко Є.М. Вплив податку на додану вартість на формування доходів державного бюджету України. *Економіка та держава*. 2014. № 8. С. 42-46
- 50.Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01 / Ірпінь, 2006. 19 с.
- 51.Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Львів, 2015. 231 с.
- 52.Очеретько Л.М., Підлужна О.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 270-273
- 53.Очеретько Л.М., Сітало В.О. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66-70.
- 54.ПДВ: від нарахування до звітності / *Дебет-кредит: сервіси для бухгалтера*. URL: https://services.dtki.ua/thematic_roz/thematic_roz/47 (дата звернення: 10.11.2022)
- 55.Плахтій Т.Ф. Розрахунки за податком на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах - суб'єктах спеціального режиму оподаткування: організаційні та методичні засади обліку. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал* 2012. URL:

- <http://magazine.faaf.org.ua/rozrahunki-za-podatkom-na-dodanu-vartist-na-silskogospodarskih-pidpriemstvah-sub-ektah-specialnogo-rezhimu-opodatkovannya-organizaciyni-ta-metodichni-zasadi-obliku.html> (дата звернення 10.11.2022)
56. Погрібна О.П. Організація контролю розрахунків з податку на додану вартість в умовах законодавчих змін. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_10_67 (дата звернення 10.11.2022)
57. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#Text> (дата звернення: 09.11.2022)
58. Подмешальська Ю.В., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік : навч. метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
59. Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_2_42 (дата звернення: 11.11.2022)
60. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 82-102.
61. Подолянчук О.А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6337> (дата звернення 12.11.2022)
62. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 12.11.2022)
63. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 1 лип. 1997 р. № 141 : Наказ М-ва Фінансів України (втратила чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284->

- 97#Text (дата звернення: 08.11.2022)
64. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 12.11.2022)
65. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ М-ва фінансів України від 25 лют. 2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/conv#Text> (дата звернення 12.11.2022)
66. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова КМУ від 11 груд. 2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 07.11.2022)
67. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ М-ва фінансів України від 12 груд. 2019 р. № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19/conv#Text> (дата звернення 07.11.2022)
68. Про податок на добавлену вартість : Декрет КМУ від 26 груд. 1992 р. № 14-92 (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text> (дата звернення: 09.11.2022)
69. Про податок на додану вартість : Закон України від 03 квіт. 1997 р. № 168/97-ВР (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 09.11.2022)

- 70.Пугаченко О.Б. Порядок проведення судових експертиз з питань оподаткування. *Здоров'я та суспільство : Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції*, Кропивницький, 5 листопада 2020 року. Кропивницький, 2020. С. 197-205
- 71.Пугаченко О.Б. Принципи податкового контролю. *Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей*. 2019. С. 89-94
- 72.Пугаченко О.Б. Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами. *Актуальні питання сучасної економіки: матеріали IX Всеукраїнської наукової конференції*. 22 грудня 2017 р. Частина 2. Умань: Видавець «Сочинський М.М.», 2017. С. 52-53
- 73.Пугаченко О.Б. Процедури тестування в аудиті операцій з виробничими запасами. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр.* 2008. Вип. 14. С. 205-210.
- 74.Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Податковий контроль як інструмент запобігання тіньовій економіці *Стратегічні пріоритети детінізації України у системі економічної безпеки: макро та мікро вимір: Монографія / За ред. Черевка О.В.* Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2014. С. 259-280, С. 436-441
- 75.Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Тестування системи обліку та внутрішнього контролю операцій з необоротними активами. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки : зб. наук. пр.* 2021. Вип. 6 (39). С. 186-197.
- 76.Редченко К.І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1032-1036
- 77.Редько І.А., Соболев В.О., Грицак О.В. Удосконалення ПДВ в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду. *Фінанси України*. 2015. № 9. С. 11-

- 78.Рожко О.Д. Оцінка стану формування податкових надходжень в Україні. *Економіка та держава*. 2011. № 12. С. 56-58.
- 79.Рошко Т. Пріоритетні напрями розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. *Збірник наукових праць ЛОГОС*. 2020. № 1. С. 38-44.
- 80.Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах : монографія. Київ-Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2006. 294 с.
- 81.Сідельникова Л.П. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. № 7 (17). С. 365-371
- 82.Сідельникова Л.П., Сідельникова Т.П., Костіна Н.М. Податкова система : навчальний посібник. К.: Ліра-К, 2013. 424 с.
- 83.Сліпченко Г.М. Щодо здійснення внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Матеріали III міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні питання економічних наук» (13-14 травня 2016 р.)*. С. 67-71
- 84.Соколовська А.М., Кошук Т.В. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС. *Фінанси України*. 2012. № 1. С. 94-115
- 85.Сторожук О.В., Федун Л.М. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2016. № 1. С. 206-223.
- 86.Суб'єкти господарювання: оподаткування, контроль та аудит: навчальний посібник / Г.М. Давидов та ін. К.: «ТОВ Видавництво «Сова», 2016. 590 с.
- 87.Тимошенко А.О. Формування системи податкового контролю в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / ПВНЗ «Європ. ун-т». К., 2013. 200 с.

- 88.Тулуш Л.Д. Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави. *Економіка АПК*. 2008. № 12. С. 85-89.
- 89.Фоміна Т.В. Основні етапи проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. 2010. Вип. 18. С. 228-233
- 90.Фоміна Т.В., Базанова К.А. Історичні передумови виникнення та механізм справляння податку на додану вартість. *Здоров'я і суспільство в умовах війни: Збірник наукових статей*. Кропивницький: ЦРРоЛ, 2022. С. 283-286
- 91.Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Використання податкового контролю як інструмента запобігання ухиленню від сплати податків. *Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*, м. Чернівці, 20 травня 2021 р. Чернівці: Технодрук, 2021. С. 126-129
- 92.Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навчальний посібник. Дніпро : Середняк Т.К., 2020. 292 с.
- 93.Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Тести внутрішнього контролю: прикладний аспект. *Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць*. 2006. Вип. 5 (60). С. 22-27
- 94.Харкевич І. Економічна сутність ПДВ в сучасних умовах. *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України : Матеріали XXII-гої міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених, 15-16 травня 2015 р.* м. Львів. С. 206-208
- 95.Ходикіна А.А., Бурковська А.В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 8. С. 1196-1199.
- 96.Червінська О.С., Демчук Х.Б., Войтків О.В. Податок на додану вартість в доходах державного бюджету та проблеми його відшкодування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 21.5. С. 298-305

97. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ. *Облік і фінанси*. 2015. № 4. С. 67-71.
98. Шаптала Є.Ю. Принцип соціальної справедливості оподаткування при реалізації податкових стимулів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. № 4 (25). С. 157-163.
99. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні. Дис... на здобуття наук. ступ. канд. юрид. наук (доктора філософії) : 12.00.07 (081 – Право). Ун-т держ. фіск. служби України, Ірпінь, 2019. 232 с.
100. Шигун М.М., Уллубієва К.К. Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 2. Т. 1. С. 83-86
101. Шот А., Платонова Ю. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. № 2. С. 151-160
102. Як здійснюються розрахунки з бюджетом по ПДВ в умовах воєнного стану? *Головне управління ДПС у м. Києві*. 2022. 23 травня. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/584564.html> (дата звернення 10.11.2022)
103. Ярош М.В. Податок на додану вартість в умовах євроінтеграції: основні ризики адміністрування. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. Вип. 6. С. 87-90

ДОДАТКИ