

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ, ФІНАНСІВ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

ЖОРНЯК Олена Петрівна

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА
ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат історичних наук,
доцент кафедри
аналізу та статистики
Федоришина Лідія
Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2023

АНОТАЦІЯ

Магістерська робота на тему: «Облік та аналіз розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість».

Метою дипломної роботи є дослідження питань обліку та аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість із врахуванням специфіки галузі.

Для досягнення мети дослідження були визначені наступні *завдання*: розкрити економічну суть податку на додану вартість; дослідити нормативну базу обліку податку на додану вартість; дослідити існуючий механізм оподаткування ПДВ та виявити особливості його стягнення; вивчити сучасний стан обліку та аналізу розрахунків за податком на додану вартість.

Об'єктом дослідження є податкові відносини товаровиробників з бюджетом з приводу справляння податку на додану вартість та його обліку. Підприємство на прикладі якого здійснювалось дослідження – Товариство з обмеженою відповідальністю «Агрона Фрут Україна» м.Вінниця.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних положень щодо механізму справляння та обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за податком на додану вартість.

За результатами дослідження зроблені висновки та пропозиції стосовно удосконалення обліку та аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Отримані в процесі дослідження результати можуть бути використані в практичній діяльності підприємств.

Магістерська робота містить 120 сторінки, 19 таблиць, 13 рисунків, список використаних джерел включає 86 найменування, 3 додатків.

Ключові слова: облік, податок на додану вартість, податкові зобов'язання, податковий кредит, облік, податкова накладна, реєстр, декларація, звітність, аналіз.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	8
1.1. Сутність податку на додану вартість та методи його нарахування	8
1.2. Еволюція нормативно-правового забезпечення обліку та формування звітності з податку на додану вартість	17
1.3. Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість як об'єкти обліку і аудиту	26
1.4. Зарубіжний досвід застосування податку на додану вартість	38
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	42
2.1. Бухгалтерський облік як інформаційна система розрахунків з бюджетом за ПДВ	42
2.2. Облік податку на додану вартість	53
2.3. Звітність з податку на додану вартість та порядок її формування	71
2.4. Аналітичне забезпечення розрахунків за податком на додану вартість	78
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	85
3.1. Аналітичне забезпечення розрахунків за податком на додану вартість	78
3.2. Податкове консультування як складова удосконалення адміністрування ПДВ	92
3.3. Обліково-аналітичний механізм бюджетного відшкодування податку на додану вартість	101
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	112
ДОДАТКИ	121

ВСТУП

В умовах ринкової економіки однією з основних проблем управління підприємством є забезпечення його фінансової стійкості, на яку великий вплив здійснює податкова система. В Україні відбуваються глибокі економічні зміни, зумовлені заміною колишнього механізму управління економікою ринковими методами господарювання. Перехід до ринкових відносин спричинив до запровадження такої податкової системи, яка використовуючи податки, пільги і фінансові санкції дає можливість державі висувати єдині вимоги до підприємств щодо їх господарювання.

У будь-якій державі юридичні і фізичні особи зобов'язані віддавати частину своїх доходів на загальнодержавні потреби. Досконалість форм і методів передачі цих коштів свідчить про рівень розвитку держави, її економічних і правових інститутів.

Вагоме місце у загальній системі оподаткування посідає податок на додану вартість. Це пов'язано з тим, що цей податок охоплює переважну більшість суб'єктів господарювання, окрім того забезпечує значну частку податкових надходжень до державного бюджету України. Зважаючи на значимість ПДВ для наповнення бюджету, питання про підвищення ефективності його справляння завжди стояло на порядку денному не лише для практиків, але й науковців.

Діюча податкова система постійно удосконалюється, що свідчить про намагання запровадити ефективно діючі відносини між державою і підприємствами, які поряд із формуванням бюджету, забезпечували б стимулювання і розвиток виробництва. Тому в законодавчому порядку визначено багатоваріантну систему оподаткування, яка включає прямі та непрямі податки, податкові платежі, для визначення яких застосовуються специфічні бази та механізми обчислення, вони покриваються з різних джерел: прибутку чи витрат виробництва. Облікове забезпечення звітності про податки і податкові платежі є надзвичайно важливим, якщо до того ж врахувати доволі жорстку систему фінансових санкцій, що застосовують до підприємств,

керівників і бухгалтерів при виявленні помилок і викривлень при їх обчисленні.

Не дивлячись на те, що податковий облік поєднується з традиційною системою фінансового обліку, його не можна вважати лише складовою частиною останнього, оскільки є суттєві особливості економічних категорій, які тут використовуються, зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, але і методики організації цього процесу. Так облік податку на додану вартість суттєво відрізняється від фінансового обліку взаєморозрахунків із бюджетом насамперед специфічними первинними документами, також аналітичними реєстрами, кореспонденцією рахунків. В результаті, податкова і фінансова звітність складаються на основі різних реєстрів аналітичного обліку, методика складання має суттєві відмінності.

Однією з основних умов ефективної діяльності підприємства є своєчасне та вірне здійснення обліку податкових операцій та їх відображення у податковій звітності. Правильний підхід до відображення в податковому обліку операцій платника податків є основою вірного їх відображення в податковій звітності. Тому тема дипломної роботи «Облік податку на додану вартість» є актуальною.

Останні дослідження щодо податку на додану вартість були проведені у працях таких вітчизняних вчених-економістів, як В.Андрущенко, Н.Бондарчук, В.Глухова, О.Данілов Р.Довбаш, М.Камлик, С.Карпенко, В.Кміть, Н.Костіна, В.Ложкін, О.Майстренко, М.Матухно, А.Мельник, О.Оксенюк, І.Рябець, О.Федорченко, В. Федосов, С. Юрій, Ю.Ярмоленко..

Актуальність наукового і практичного розв'язання цих питань обумовила вибір теми, мету, завдання і предмет дослідження.

Метою дипломної роботи є дослідження питань обліку та аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість із врахуванням специфіки галузі.

Для досягнення мети дослідження були визначені наступні завдання:

- розкрити економічну суть податку на додану вартість;
- дослідити нормативну базу обліку податку на додану вартість;
- дослідити існуючий механізм оподаткування ПДВ та виявити особливості його стягнення;
- вивчити сучасний стан обліку та аналізу розрахунків за податком на додану вартість.

Об'єктом дослідження є податкові відносини товаровиробників з бюджетом з приводу справляння податку на додану вартість та його обліку. Підприємство на прикладі якого здійснювалось дослідження – Товариство з обмеженою відповідальністю “Агрона Фрут Україна» м.Вінниця.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних положень щодо механізму справляння та обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за податком на додану вартість.

Для здійснення дослідження важливе місце належить джерелам інформації. Вони мають бути, насамперед, достовірні, прості та доступні для сприйняття. В процесі дослідження вивчались нормативні акти прийняті Верховною Радою та Кабінетом Міністрів. України, а також інструктивні матеріали Державної Фіскальної Адміністрації України, праці вчених-економістів, матеріали науково-конференцій тощо.

Теоретичну основу дослідження складають наукові положення сучасної економічної теорії, концепції економічного розвитку, теоретичні висновки та узагальнення вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, що містяться у монографічній, спеціальній та періодичній літературі; матеріали наукових і науково-практичних конференцій; нормативно-правові документи.

Інформаційною базою є дані офіційної статистики, планові, звітні, облікові, аналітичні дані окремих підприємств, установ, організацій, праці вітчизняних і зарубіжних вчених законодавчі і нормативні акти тощо.

Основні положення та результати дипломного дослідження доповідались і обговорювались на наступних конференціях:

- в міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених

фінансові механізми сталого розвитку України в умовах сучасних викликів з нагоди 125 - річчя НУБіП України (02 березня 2022 року). Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ.

За результатами дослідження опубліковано тези доповідей загальним обсягом 0,1 умов. друк. арк..

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Сутність податку на додану вартість та методи його нарахування

Податок – один із проявів суверенітету держави. Податки в умовах сьогодення забезпечують надходження коштів до державного та місцевих бюджетів, які є запорукою існування держави в цілому та реалізації всіх її функцій. Трансформаційні процеси у податково-правовому регулюванні мають забезпечувати не лише збалансування бюджетів за рахунок податкових надходжень, а й встановлення справедливих умов для ведення бізнесу, враховувати потреби економічного розвитку. Формування інвестиційної привабливості України має вирішити завдання скорочення бюджетного дефіциту та, як наслідок, якісного розвитку економіки, встановлення справедливих умов для ведення бізнесу [15].

Світовий Банк щорічно публікує рейтинг Doing Business, що надає дані про стан законодавства держав в аспекті регулювання бізнесу. Це дозволяє визначити рівень бізнес клімату в країні, що безпосередньо впливає на приплив інвестицій і позитивно позначається на рівні життя в державі. Рейтинг формується на підставі 10 індикаторів (реєстрація підприємств; отримання

дозволів на будівництво; підключення до системи електропостачання; реєстрація власності; кредитування; захист інвесторів; оподаткування; міжнародна торгівля; забезпечення виконання контрактів; ліквідація підприємств), кожен з яких має однакове значення. Індикатор «оподаткування» (The paying taxes) відображає податки та обов'язкові платежі, які так звана «стандартизована компанія» повинна сплатити за певний рік, а також заходи з їх адміністрування й дотримання процедур після подачі податкових декларацій. Результати досліджень в межах формування рейтингу Doing Business відображають рівень забезпеченості економічних свобод суб'єкта господарювання (економічний аспект) або рівень дотримання принципу свободи підприємницької діяльності (юридичний аспект). Економічна свобода є категорією відносною, а не абсолютною, оскільки обмежується нормативно передбаченими показниками. Тому, економічна свобода, під якою мається на увазі сукупність прав, зумовлює виникнення обов'язків. Наприклад, бажання суб'єкта здійснювати підприємницьку діяльність тягне за собою обов'язок у вигляді сплати податку на прибуток підприємств. З цього постає питання про співвідношення економічних свобод з податковим законодавством та принципами податкового права. Економічні свободи є основою кожного з десяти індикаторів Doing Business, що впливає з суті рейтингу – визначення держав, в яких найлегше вести бізнес. Чим вищий рівень реального забезпечення економічних свобод, тим більш сприятливою є держава в плані ведення бізнесу [15].

Оподаткування як один із невід'ємних індикаторів рейтингу за своєю суттю є обов'язком, а не свободою. (юридичний аспект). Економічна свобода є категорією відносною, а не абсолютною, оскільки обмежується нормативно передбаченими показниками. Тому, економічна свобода, під якою мається на увазі сукупність прав, зумовлює виникнення обов'язків [15].

Наприклад, бажання суб'єкта здійснювати підприємницьку діяльність тягне за собою обов'язок у вигляді сплати податку на прибуток підприємств. З цього постає питання про співвідношення економічних свобод з податковим

законодавством та принципами податкового права.

Економічні свободи є основою кожного з десяти індикаторів Doing Business, що впливає з суті рейтингу – визначення держав, в яких найлегше вести бізнес. Чим вищий рівень реального забезпечення економічних свобод, тим більш сприятливою є держава в плані ведення бізнесу. Оподаткування як один із невід’ємних індикаторів рейтингу за своєю суттю є обов’язком, а не свободою [15].

На думку Науменко М.А., податок на додану вартість – це найбільш складна форма універсальних акцизів. Це наймолодший універсальний акциз, однак на сьогодні цей податок є дуже поширеним і справляється більше ніж у 135 державах 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 [43, с. 10].

Податковим кодексом України (ПКУ) стисло представлено зміст визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [52].

Проте таке визначення не є повним і не розкриває сутність поняття та його економічний зміст, а ґрунтується лише на правових нормах. Тому в наукових публікаціях зустрічаються різні думки щодо змісту даного податку та приводяться різні його визначення.

Відповідно науковці стверджують, що податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України [44, с. 218].

Також науковці визначають податок на додану вартість як непрямий податок, що входить до ціни товару чи послуги та є частиною новоствореної вартості [33, с. 107].

Слід підкреслити, що незважаючи на численні наукові дослідження у напрямі трактування сутності податку на додану вартість, до цього часу не сформульовано єдине визначення.

Погляди вчених до трактування понять «податок на додану вартість» наведено у таблиці 1.1.

Як відзначає Подолянчук О.А., всі вище приведені визначення розкривають сутність ПДВ як складової управління фінансами [53, с. 85].

Як обліково-аналітичне поняття 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 [4, с. 50].

Таблиця 1.1

Дефініції категорії «податок на додану вартість»

Джерело, автор	Визначення
1	2
Податковий кодекс України	ПДВ – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ
М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко	ПДВ є загальнодержавним непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України
Бухгалтерський словник	ПДВ – це непрямий податок на споживання товарів і послуг, крім тих, що оподатковуються за нульовою ставкою або звільнені від оподаткування. ПДВ не є витратами для виробника чи членів ланцюга розподілу, а тягар повністю покладається на кінцевого споживача
Американський економічний словник	ПДВ – це податок, котрий стягується в міру проходження благ, починаючи зі стадії сировини в процесі виробництва і розподілу цих благ. Кожний учасник процесу сплачує податок у відповідності з тим, на скільки він збільшив вартість сировини і матеріалів, що надійшли до нього
Сидоренко Р. В.	ПДВ є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним. Він є економічно нейтральним, оскільки податок стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази
Семенко Т.М.	ПДВ – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується

	кінцевим споживачем. ПДВ є податком на внутрішнє споживання продукції, фактично, надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України
Інвестиційний словник	ПДВ є податком на товар або послугу на основі збільшення його ціни, або на додану вартість, в кожній точці виробничого циклу
Оксенюк О.І.	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
Бурковська А.В., Ходикіна А.А.	ПДВ трактують як непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт або послуг) і сплачується споживачами
О. Юрченко	ПДВ – один із найбільш проблемних податків у податковій системі України. Це пов'язано, перш за все, із методикою його нарахування і сплати, яка дозволяє державі з одного боку наповнювати дохідну частину свого бюджету, але водночас мати корупційну складову в

Продовження табл. 1.1

1	2
	частині бюджетної заборгованості перед платниками податку, ухилення останніх від сплати, у тому числі за рахунок неузгодженості нормативно-правових актів, роз'яснень контролюючих та судових органів, численних змін та непослідовної податкової політики держави в частині адміністрування ПДВ
Дугар Т.Є.	ПДВ – це непрямий податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва й обігу, що включається у вигляді надбавки в ціну товару, робіт та послуг і цілком оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг.
О. Дяковський	ПДВ – це непрямий податок (внутрішній податок на споживання, один з різновидів універсальних акцизів), який сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання, пропорційно до вартості, створеної на відповідній стадії
Світовий О.М.	сутність ПДВ зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг. ПДВ – це непрямий податок на додану вартість, який додається до ціни товару та сплачується кінцевим споживачем, який сплачує цей податок до Державного бюджету, продавцю товару. Тобто, проміжний споживач товару на кожному етапі виробництва чи переробки відповідної продукції до моменту його придбання кінцевим споживачем оплачує попередньому продавцю відповідну суму з доданої вартості, яку цей продавець перераховує державі як податок на додану вартість. Іншими словами, кінцевий споживач, оплачуючи товар, сплачує усю суму податку на додану вартість, що сплачувалася продавцями до Державного бюджету протягом усього ланцюга просування товару сутність податку на додану вартість зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг.
Лесько М.В.	дає визначення ПДВ як фіскального податку, який стягується на

	стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності
Чирва А.А.	ПДВ – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем. Згідно чинного законодавства показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво та реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів
Буряковский В.В.	НДС – это налог на добавленную стоимость, созданную на данном конкретном этапе движения товара, и результате чего происходит ликвидация кумулятивного (каскадного) эффекта налогообложения. Несмотря на то, что он представляет собой, по сути, разновидность акциза, это все же универсальный финансовый инструмент

Джерело: [4, с. 40-41]

З цього приводу слушною є думка Подолянчук О.А. про те, що ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ (рис. 1.1) [53, с. 85].

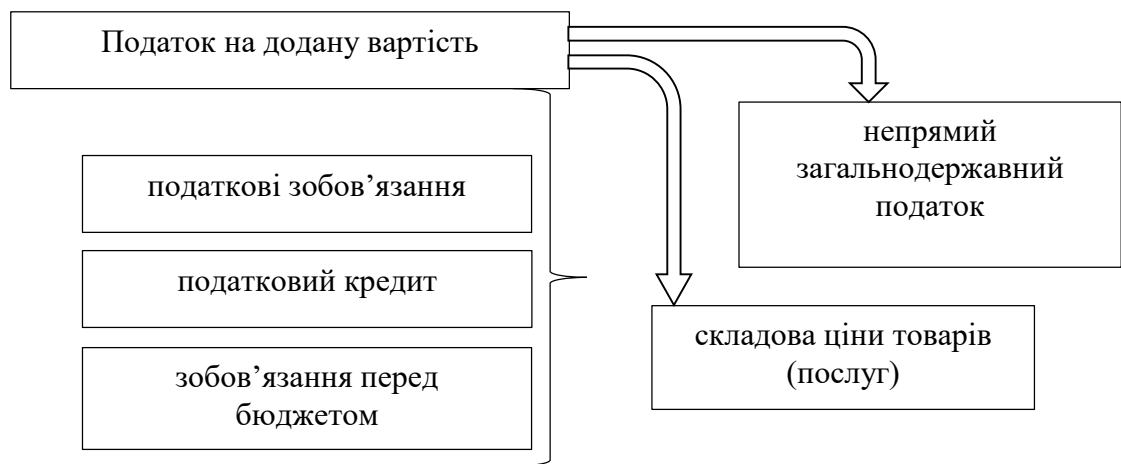


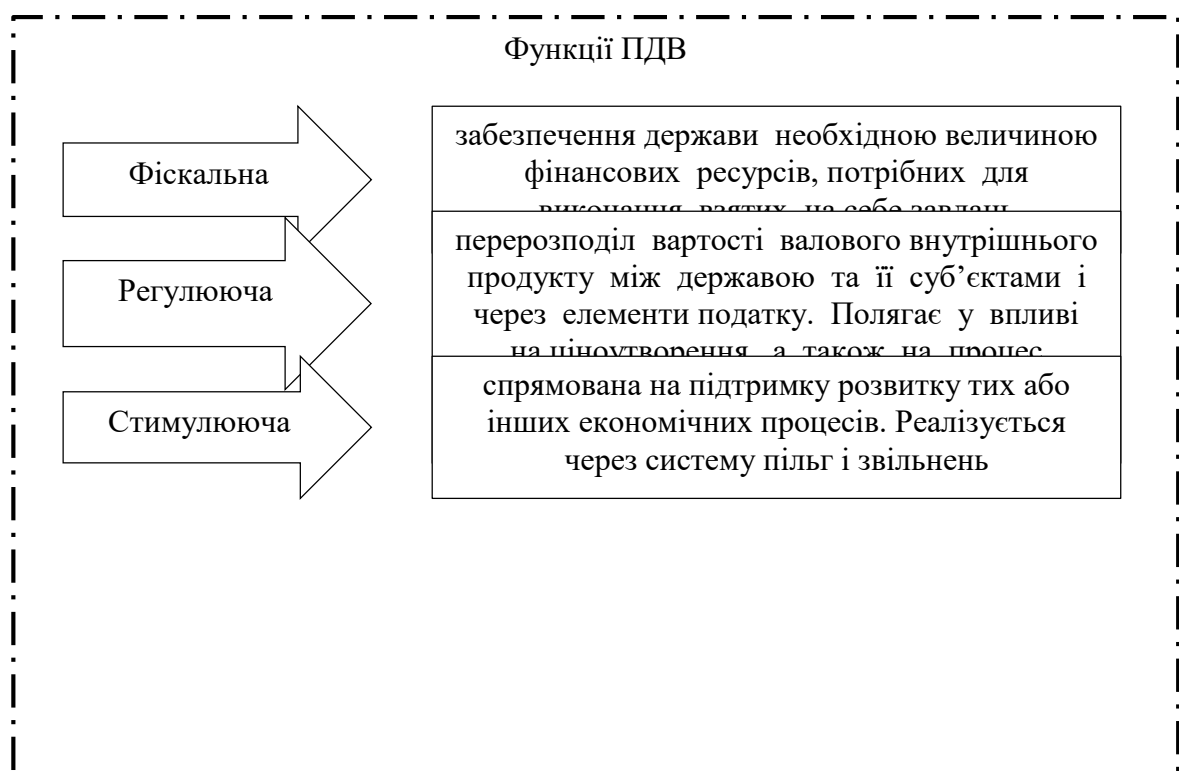
Рис. 1.1. Сутність податку на додану вартість

Джерело: [53, с. 85]

Найкраще сутність податку можна визначити розкривши його функції (рис. 1.2).

Доцільно відмітити, що назва податку не відповідає своїй суті, адже податок на додану вартість відповідно до своєї теперішньої назви, мав би обчислюватись за допомогою застосування податкової ставки до доданої вартості, і відповідно відноситись до прямих податків. На нашу думку, його доцільно називати податком з доданої вартості, оскільки, вищенаведені трактування ПДВ доводять, що він лише сплачується з доданої вартості, а не нараховується на неї [73, с. 21].

Тому, ми, як і ряд інших дослідників, погоджуємося з думкою професора В. П. Синчака, що «... більш зрозумілою вважатиметься назва «з доданої вартості», а не «на додану вартість». Така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується» [73, с. 242].



У світовій практиці податок на додану вартість (ПДВ) вважається одним із найбільш ефективно працюючих податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетоутворюючий податок. У другій половині ХХ

ст. у розвинених країнах його вводили, щоб обмежити перевиробництво [7, с. 109)].

Одночасно спостерігається, що ПДВ є одним із найбільш проблемних для адміністрування. Одним із основних факторів, що підтверджують цю тезу, є низький рівень податкової дисципліни та численні методи ухилення від оподаткування цим податком.

Т Підсумовуючи вищенаведені підходи до розкриття сутності ПДВ, можна виділити основні його ознаки, оскільки цей податок:

- є непрямим податком та одним із різновидів універсальних акцизів;
- є податком на споживання;
- сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання;
- сплачується з доданої вартості;
- не містить кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування;
- стягується з покупців у вигляді надбавки до ціни на товари, роботи і послуги;
- включається до складу ціни;
- сплачується до бюджету продавцями товарів, робіт і послуг;
- виконує фіскальну та регулюючу функції;
- здійснює вплив на сукупний попит та сукупну пропозицію;
- не впливає на прийняття рішень з приводу інвестицій;
- регулюється нормами Податкового кодексу України [27, с. 22].

Таким чином можна виокремити переваги і недоліки ПДВ (рис. 1.3).

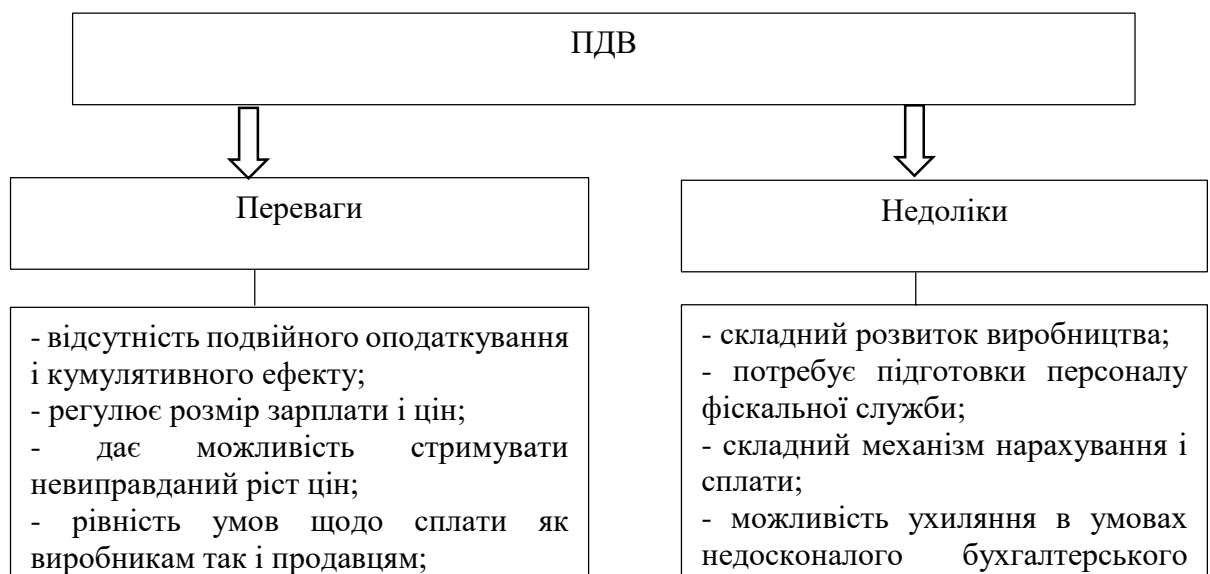


Рис. 1.3. Переваги та недоліки ПДВ

Джерело: сформовано за [86, с. 76]

ПДВ є об'єктом бухгалтерського обліку та складається з таких елементів: податкові зобов'язання, податковий кредит, звітність за розрахунками з ПДВ та своєчасність і повнота його перерахування в бюджет.

Водночас, виходячи з природи ПДВ, очевидно, що процес нарахування податку та процес формування ціни є нерозривними. Тому дослідження особливостей застосування різних методів нарахування ПДВ, виділення переваг та недоліків кожного із них має велике значення у вітчизняній науковій думці та практиці нарахування цього податку.

В наукових дослідженнях виокремлено чотири методи розрахунку ПДВ (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Коротка характеристика методів обчислення ПДВ

№з/п	Назва методу	Формула розрахунку	Коротка характеристика
1	Прямий адитивний	$VAT = VA \times t$, де, t – ставка податку, VA – додана вартість	Спочатку визначається додана вартість, а потім застосовується до цього показника податкова ставка
2	Непрямий адитивний	$VAT = (W \times t) + (Tc \times t) + (Pc \times t) + (P \times t) + (A \times t) + (Oc \times t)$, де, t – ставка податку, W – заробітна плата, Tc – податки, що відносяться до витрат, Pc – плата за користування капіталом, P – прибуток, A – амортизаційні відрахування, Oc – інші витрати, що збільшують додану вартість	Визначається як сума податків, обрахованих по окремих складових доданої вартості
3	Прямий метод	$VAT = t \times (S + B)$, де, S – виручка, B – матеріальні	Обчислюється шляхом застосування податкової ставки

	віднімання	затрати	до різниці між обсягом продажу і обсягом закупівель
4	Кредитний метод	$VAT = t \times S - t \times B$, де, S – виручка, B – матеріальні затрати	Розраховується як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникають під час продажу товарів та величиною податку, сплаченого постачальникам сировини (податкового кредиту)

Джерело: [71, с. 47].

Науковці наголошують, що кредитний метод є найбільш розповсюдженим. Проте, в Україні для розрахунку суми ПДВ використовується непрямий метод віднімання завдяки якому не викривлюється економічна суть податку.

Підсумовуючи вищенаведене, слід вказати, що як прямий, так і непрямий адитивні методи проблематичні у своєму застосуванні, оскільки потребують додаткових облікових розробок. При використанні цих методів базою ПДВ стає додана вартість, а не її частина, що змінює природу досліджуваного податку, змінюючи його з непрямого на прямий. Тому можна зробити висновок, що використання адитивних методів ПДВ у процесі формування ціни недоцільне. Тому найбільш прийнятним методом нарахування ПДВ у процесі формування ціни є кредитний метод, найбільш простим – прямий метод віднімання, найбільш складним і трудомістким – непрямий адитивний. Оскільки використання кредитного методу у системі формування цін дозволить застосовувати диференційовані ставки податку, уникнути кумулятивного ефекту та спонукатиме платників дотримуватись податкового законодавства.

1.2. Еволюція нормативно-правового забезпечення обліку та формування звітності з податку на додану вартість

У світовій практиці податок на додану вартість (ПДВ) вважають одним з найефективніших податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетотвірний податок. Податок на додану вартість має високу

ефективність із фіскального погляду. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, але й роботи і послуги, забезпечує постійні надходження до бюджету [32, с. 163].

Функціонування ПДВ в Україні зумовлює низку проблем, пов'язаних з його адмініструванням. Численні пропозиції та зауваження науковців, знайшли своє відображення в чинному законодавстві, шляхом внесення відповідних змін. Дослідження правового механізму ПДВ дозволяє зрозуміти і розкрити сутність цього податку, визначити проблеми його правового регулювання і шляхи їх вирішення. Повноваження із встановлення елементів податку (ставки, платників, база оподаткування, податковий період і т. д.) покладені на Верховну Раду України [4, с. 50].

Справляння ПДВ з початку дії Податкового кодексу регламентується також підзаконними нормативно-правовими актами (постанови Кабінету Міністрів України (КМУ), наказами (в тому числі спільними) Міністерства фінансів України (МФУ), Державної фіскальної служби України (ДФС України), Державної податкової служби України (ДПС України) та Міністерства доходів і зборів України (МДЗУ) і Державної казначейської служби України (Державне казначейство України).

Існує велика кількість підзаконних нормативно-правових актів, які стосуються справляння податку на додану вартість (податкова звітність; бюджетне відшкодування; операції, звільнені від оподаткування тощо).

Як свідчить практика, нормативно-правове регулювання адміністрування податку на додану вартість перебуває у постійному русі з урахуванням проведення певних реформ.

Численні пропозиції та зауваження політиків та економістів-науковців призводять до внесення відповідних змін та суттєвого коригування податкових норм щодо ПДВ.

З 2010 року, Податковий кодекс України (ПКУ), який став єдиним кодифікованим законом з питань оподаткування, сприяє формуванню в Україні стабільної податкової системи, забезпечуючи справедливий підхід до

оподаткування всіх категорій платників податків із дотриманням принципу соціальної справедливості, що знижує міру втручання держави у діяльність суб'єктів господарювання та податкове навантаження на платників податків.

В ПКУ, присвячений ПДВ V розділ, складений з урахуванням Директиви ради ЄС 2006 (112), тобто адаптований до європейського законодавства [5, с. 51].

Податковий кодекс визначає основні засади адміністрування податку на додану вартість і його елементи (платники податку, реєстрація та її анулювання), об'єкт і база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності).

Платниками податку на додану вартість є:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Згідно Податкового кодексу України об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

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

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним

транспорт [52].

В Україні відповідно до ПКУ діють три ставки податку на додану вартість: 20%, 7% та 0%, і встановлюються залежно від бази оподаткування (рис. 1.4).

Оподаткування операцій з продажу товарів, надання послуг, виконання робіт здійснюється за ставкою 20% [52].

За ставкою 7% згідно ПКУ оподатковуються операції з:

– постачання на митній території України та ввезення на її територію лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я» [52].

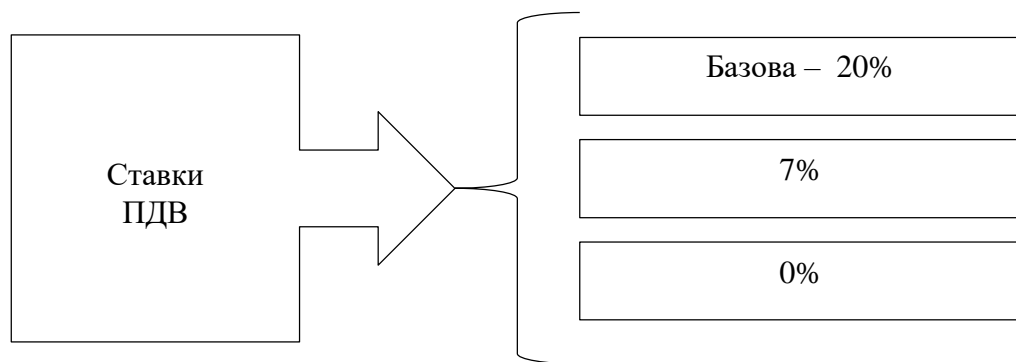


Рис. 1.4. Ставки ПДВ

Джерело: сформовано за [52]

Нульова ставка застосовується до таких операції, як експорт товарів; постачання товарів для заправки або забезпечення морських, повітряних суден, космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі, наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, постачання товарів магазинами безмитної торгівлі;

міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізницею, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом, послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси [52].

Платники податку на додану вартість можуть мати пільги з оподаткування.

Окремі платники податку до операцій із поставки товарів (робіт, послуг), які по суті можуть виступати об'єктом оподаткування ПДВ, не нараховують податкових зобов'язань, застосовуючи режим звільнення від оподаткування ПДВ. Це стосується як операцій, що здійснюються на внутрішньому ринку, так і при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України, окрім операції з підакцизними товарами, зазначеними у розділі VI ПКУ [52].

Перелік господарських операцій, які звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування ПДВ з 1 січня 2011 р., їх детальну описову характеристику й вимоги до здійснення, визначають статті 196-197 ПКУ, а також Довідники податкових пільг.

База оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів) [52].

При цьому:

- база оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) не може бути нижче ціни придбання таких товарів (послуг),

- база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів (послуг) не може бути нижче звичайних цін,

- а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачається для потреб населення [52].

База оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів) [52].

При цьому:

- база оподаткування операцій з постачання товарів (послуг) не може бути нижче ціни придбання таких товарів (послуг),

- база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів (послуг) не може бути нижче звичайних цін,

- а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення [50].

Таблиця 1.3

Основні нормативно-правові акти з питань обліку і звітності розрахунків за ПДВ

Назва нормативно-правового документа	Зміст нормативно-правового документа
1	2
Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ, затв. наказом МФУ від 01.07.97р. № 141 (із змінами)	Регулює методику бухгалтерського обліку ПДВ
Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ, затв. наказом МФУ від 30.11.99р. № 291 (із змінами)	Характеристика рахунків для обліку активів, зобов'язань та розрахунків, в тому числі за ПДВ
Наказ «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004р. №545/315/502/637	Містить методику прогнозування з надходжень ПДВ
Постанова КМУ «Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника ПДВ для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку» № 1238 від 27.12.2010	Містить сім підстав (порушення справи про банкрутство, існування розбіжностей між податковим кредитом платника та податковим зобов'язанням його контрагентів, наявність у Єдиному державному реєстрі відповідних записів і т.п.)
Наказ МФУ «Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі	Форми документів щодо відшкодування ПДВ

Продовження табл. 1.3

1	2
відшкодування сум ПДВ» № 1396, 07.11.2011	
Наказ ДПА, Державного казначейства України «Про затвердження Порядку формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування ПДВ, визначені у висновках» № 68/23 від 03.02.2011	Строки формування та надсилання інформації, повноваження та обов'язки державних органів на кожному етапі узагальнення інформації
Постанова КМУ «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник ПДВ вважається таким, що має позитивну податкову історію» № 73 від 25.01.2012	Критерії включають своєчасне подання податкової звітності, відповідність критеріям, що дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування, щодо платника немає запису, щодо анулювання реєстрації платника ПДВ
Методичні рекомендації з організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, окрім перевірок податкової декларації про майнове положення та доходи і податкову декларацію платника єдиного податку - фізичної особи-підприємця, затверджені наказом Міндоходів України від 14.06.2013 р. № 165	Методика камеральної перевірки ПДВ
Методичні рекомендації щодо комплексного відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими	Містить методику відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими

накладними, не зареєстрованими в ЄРПН, затверджені наказом ДФСУ від 29.11.2013 р. № 724	накладними, не зареєстрованими в ЄРПН
Наказ МФУ «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» від 14 листопада 2014 р. № 1130	Порядок реєстрації платників ПДВ, анулювання реєстрації, присвоєння індивідуального податкового номера, порядок ведення реєстру платників ПДВ, а також форми заяв
Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість: наказ МФУ від 16.10.2014 року № 569	Методика електронного адміністрування ПДВ
Наказ ДФС «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» від 28.07.2015 р. № 543	Затверджено порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ
Наказ МФУ «Порядок заповнення податкової накладної» від 31.12.2015 №1307	Затверджено вимоги до заповнення податкової накладної, розрахунку коригування
Наказ МФУ «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ» від 28.01.2016 р. № 21	Форма податкової декларації, уточнюючий розрахунок податкового зобов'язання, порядок заповнення і подання звітності
Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в	Порядок роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в

Продовження табл. 1.3

1	2
Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації: наказ МФУ від 13.06.2017 р. № 566	Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації
Постанова КМУ «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 21 лютого 2018 р. № 117	Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; Порядок роботи комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації; Порядок розгляду скарг на рішення комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації.

Джерело: [4, с. 62-63]

Звітним податковим періодом є календарний місяць. Відповідно податкова декларація подається до фіскальних органів протягом 20 днів і

податок сплачується протягом десяти відповідно до закінчення граничних термінів подачі та сплати.

Деталізація окремих правових положень щодо обліку і контролю ПДВ здійснюється, як правило, у підзаконних нормативно-правових актах. Основні нормативно-правові акти з питань обліку і контролю розрахунків за ПДВ наведено у таблиці 1.3.

За результатами аналізу нормативно-правового забезпечення обліку і контролю ПДВ виокремлено три еволюційних етапи адміністрування, обліку і контролю ПДВ (рис. 1.5):

- перший (1992–2010 рр.), для якого характерне запровадження ПДВ в Україні та спроби максимального подолання недоліків в адмініструванні ПДВ;
- другий (2011–2014 рр.) – запровадження Податкового кодексу України та електронного адміністрування, обліку і контролю ПДВ;
- третій (2014–і до нині) – удосконалення електронного адміністрування, обліку і контролю, імплементація та уніфікація ПДВ відповідно до вимог ЄС, боротьба із шахрайством при відшкодуванні ПДВ [4, с. 69].

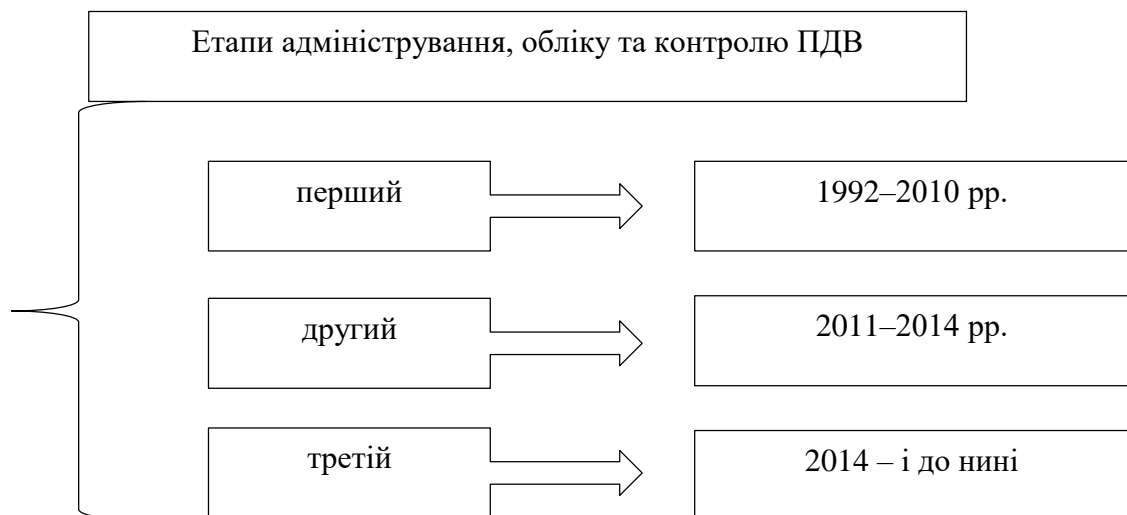


Рис. 1.5. Етапи адміністрування, обліку та контролю ПДВ

Джерело: сформовано за [4, с. 69]

Значним нововведенням з ПДВ є оцінка ступеня ризиків, достатніх для

зупинення реєстрації податкової накладної (розрахунку коригування) в Єдиному реєстрі податкових накладних, яка здійснюється ДФС через проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних (розрахунків коригування) певним критеріям на основі Постанови КМУ «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 21 лютого 2018 р. № 117 [66].

Ця методика була сформована в процесі перегляду діючих на той час критеріїв оцінки ризиків, так як вони за короткий період застосування показали свою недосконалість (багато скарг платників, які дотримуються чинного законодавства і мають відмову в реєстрації податкових накладних та низький відсоток припинення реєстрації податкових накладних по сумнівним операціям).

Нормативно-правовим актом, що визначає правила ведення бухгалтерського обліку безпосередньо за ПДВ, є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом МФУ № 141 від 01.07.97 р. [22] та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом МФУ № 291 від 30.11.99 р. [23], відповідно до яких для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету передбачено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» має субрахунок 641 «Розрахунки за податками». Крім того, для обліку податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК) з ПДВ, вищевказаною інструкцією передбачено ще два субрахунки, а саме: 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит».

На інформаційне забезпечення, методика обліку і формування звітності з ПДВ впливають різні чинники. Перш за все, це зміни в податковому законодавстві, які мають як позитивний, так і негативний характер. У більшості вони стосуються аналітичного обліку, що пов'язано із специфікою

обліку окремих господарських операцій при електронному адмініструванні ПДВ.

1.3. Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість як об'єкти обліку і аудиту

Податок на додану вартість завжди знаходиться в фокусі науковців та практиків, тому що він є ваговою складовою наповнення доходної частини бюджету, а також об'єктом дослідження провідних фахівців в сфері бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування. Значні здобутки щодо розвитку організації та методології бухгалтерського обліку, зокрема удосконалення розрахункових операцій за податком на додану вартість зробили відомі науковці такі як, Ф.Ф. Бутинець, П.О. Куцик, Н.М. Малюга, Т.В. Мединська, В.В. Сопко, О.В. Фомина, О.М. Чабанюк та ін.

Економічні підвалини податку на додану вартості вивчали у свої наукових працях зарубіжні дослідники: А. Сміт, Д. Вільям, Стенлі Брю, Кемпбелл Р. Макконел та інші.

Однак, недостатня теоретична база для аудиту розрахунків за ПДВ, а також показників Податкової декларації з податку на додану вартість та практичних аспектів методології її формування зумовили необхідність проведення подальших досліджень.

Одним із перших дослідників, який у 1954 р. охарактеризував специфіку дії ПДВ був французький фахівець М. Лоре. Він довів переваги податку на додану вартість порівняно з іншими акцизами, а саме: податком з продажу і податком з обороту. В нашій країні ПДВ запроваджений з 1992 року та впевнено зайняв місце основного непрямого податку, що забезпечив найбільше джерело бюджетних доходів України.

Особливості розподілу прямих і непрямих податків подано на рис. 1.6.

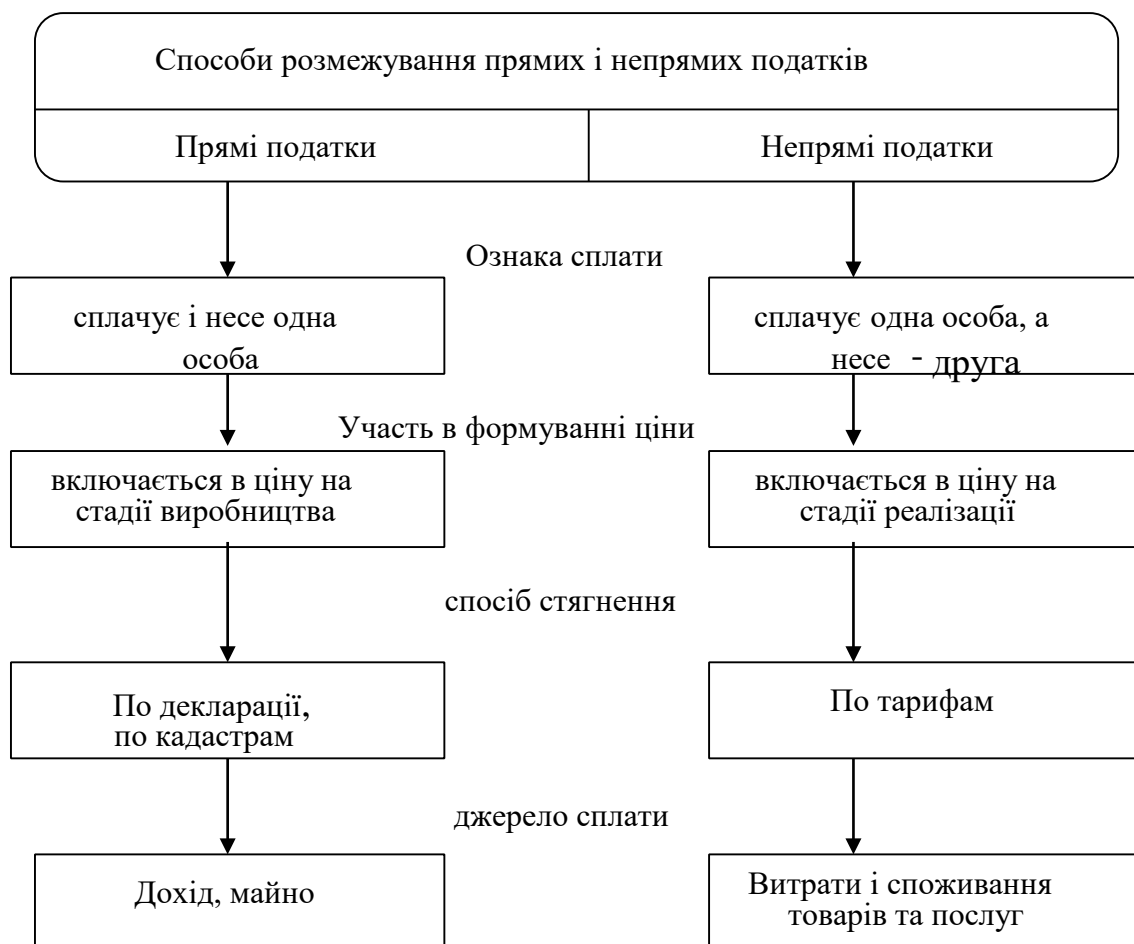


Рис. 1.6. Особливості розмежування прямих і непрямих податків в сфері управління податком на додану вартість

Джерело: власна розробка

З прийняттям Податкового кодексу України у 2010 році почалася розбудова нового етапу становлення податкової системи та її подальшого розвитку. Всі аспекти визнання, формування бази оподаткування, нарахування та сплати податку на додану вартість було окреслено у V розділі, який має назву «Податок на додану вартість» Податкового Кодексу України [52].

Інформація Державної служби статистики України свідчить, що ПДВ є основним джерелом надходжень до Державного бюджету. Його частка у структурі надходжень до бюджету у період з 2020-2022 рр. перебуває в межах понад 34% (табл. 1.4).

Дослідивши реальний стан розрахунків та облікового відображення податку на додану вартість в нашій країні, є підстави стверджувати, що

важливим та своєчасним кроком має стати удосконалення податкового законодавства, яке забезпечить його стабільність та буде сприяти однозначності визначення положень та термінології.

Таблиця 1.4

**Податкові надходження до Держбюджету України у розрізі
бюджетоутворюючих податків за 2020-2022 рр. (млн. грн.)**

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.
податок на прибуток підприємств	118471,8	163844,5	130561,8
податок на доходи фізичних осіб	295107,3	349785,5	420672,6
податок на додану вартість	400610,1	536489,2	467001,0
акцизний податок	146681,4	172064,1	105215,2
інші	175816,6	231620,8	219774,4
Податкові надходження - всього	1136687,2	1453804,1	1343225,0

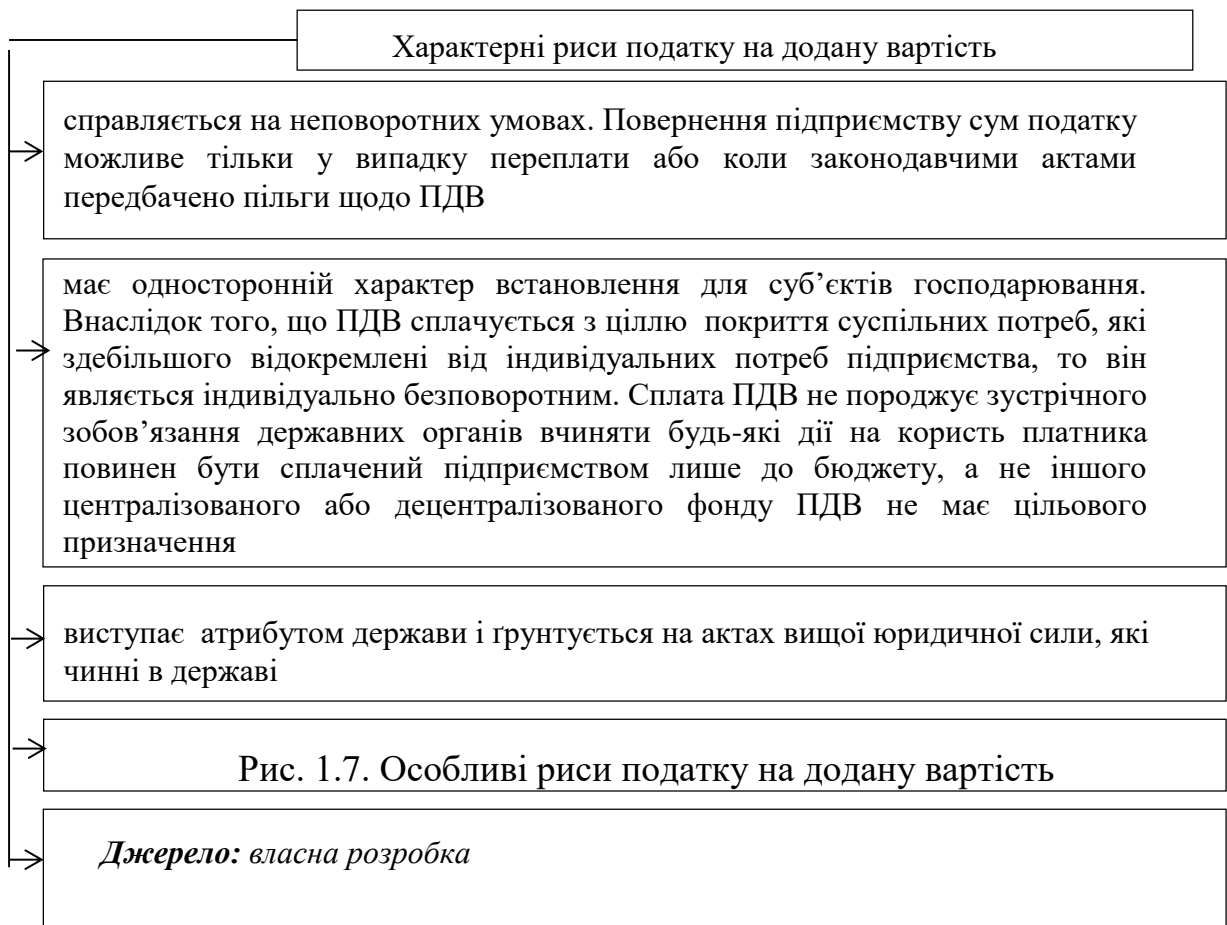
Джерело: власна розробка на базі даних Держстату України

Важливою умовою продуктивної діяльності суб'єкта господарювання є своєчасна реєстрація в обліковій системі операцій пов'язаних з формуванням податкових зобов'язань та проведення регулярних розрахунків за іншими податками та зборами. Об'єктивний підхід до відображення в фінансовому обліку господарських операцій платника податків є підґрунтям достовірного їх відображення в податкових деклараціях (розрахунках).

Лева частка досліджень з питань оподаткування податком на додану вартість стосується аспектів його дії, місця серед бюджетних надходжень, запобігання незаконному відшкодуванню такого податку з бюджету. Однак, питання щодо облікового відображення та проведення аудиту розрахунків за податком залишаються недостатньо вивченими внаслідок змін у податковому законодавстві. Законодавчі аспекти зазначеного податку досліджували такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, О. Я. Гордін, Н. М. Малюга, В. В. Сопко, С. О. Осадчий, О. І. Малишкін, О. В. Фоміна та ін.

ПДВ виступає одним із головних податків, який забезпечує наповнення доходної частини державного бюджету нашої країни. Разом з цим, податок на

додану вартість співвідноситься з вимогами ринкової економіки та є – універсальним непрямим податком, роль якого складно перебільшити. Характерні риси податку на додану вартість узагальнені нами на рис. 1.2.



Звітність щодо ПДВ за сучасними вимогами подається до ДПС за місцем розташування платника податку в електронній формі з обов'язковим дотриманням умов, які стосуються реєстрації електронного підпису відповідальних працівників згідно законодавства.

У випадку завершення договірних відносин щодо визнання електронних документів через законодавчі вимоги, суб'єкт господарювання має право до формування нового договору передавати податкові декларації до органів Державної податкової служби, де він зафіксований як платник податку, в один із таких способів:

- 1) безпосередньо платником податку або особою, яка має на це повноваження;
- 2) відправляється поштовим переказом з повідомленням про

одержання та з описом вкладених документів.

Регулярні зміни, які мають місце щодо податкового законодавства вимагають ретельної уваги, тому що від правильності ведення розрахунків за податками залежить сума податкових зобов'язань, а також величина податкових надходжень до бюджету.

Податки виступають як специфічна форма фінансових взаємовідносин між членами суспільства та державою з ціллю забезпечення загальнодержавного централізованого фонду фінансових ресурсів, необхідних для виконання державними інституціями своїх функцій.

Податки є обов'язковими платежами до бюджету, а також цільових фондів, що здійснюються платниками податків відповідно до вимог, зафіксованих у законодавчих актах.

Отже, досить суттєве значення у загальній системі оподаткування має податок на додану вартість. Це пов'язано з тим, що ПДВ нараховують та сплачують переважна більшість підприємств і організацій, поряд з цим, цей податок формує вагомую частку податкових надходжень до державного бюджету. Зважаючи на значимість ПДВ для наповнення бюджету, питання про підвищення ефективності його справляння завжди стояло на порядку денному не лише практиків, але й науковців. ПДВ впроваджено в Україні з 1992 року, і на сьогодні він є основним бюджетоутворюючим податком.

Значна база оподаткування, яка охоплює не лише товари, але й виконані послуги та проведені роботи, забезпечує суттєве зростання доходів країни, які спрямовуються до бюджету від ПДВ. Формування податку на етапах переміщення товарів забезпечує рівномірний розподіл податкового навантаження між усіма суб'єктами господарської діяльності. Визначені ставки оподаткування сприяють полегшенню обчислення податку на додану вартість безпосередньо для платників, а також контролю ДПС за неухильним дотриманням платіжної дисципліни підприємствами.

Враховуючи результати статистичних даних щодо податкових надходжень, економісти та аналітики роблять висновки, що з ціллю того, щоб

податок на додану вартість не втратив свого значення для розбудови національної системи господарства і в майбутньому потрібно більш чітко контролювати нарахування та сплату ПДВ, його адміністрування, а також продовжувати проводити податкову реформу, яка забезпечить достовірність та прозорість щодо нарахування та сплати ПДВ.

В наслідок намагання України приєднатися до ЄС важливим кроком є питання щодо подальшого вдосконалення системи оподаткування нашої країни. Беззаперечним напрямом в процесі інтеграційних аспектів та гармонізації виступає адаптація практичного досвіду держав-членів ЄС щодо адміністрування існуючих податків, зокрема податку на додану вартість як важливого джерела наповнення Державного бюджету.

ПДВ є непрямим податком, який виступає як частка новоствореної вартості, він включається до ціни реалізації різноманітних товарів і сплачується кінцевими споживачами до державного бюджету країни.

У відповідності до інформації європейської комісії збільшення податкового навантаження за наслідками зростання ПДВ має місце в ЄС протягом 5 років. Це свідчить, про те, що ПДВ не лише не скасовується, а вбачається цими державами, як і Україною, в якості головного податкового інструменту. Враховуючи такі підстави, дослідженню механізму адміністрування ПДВ, дослідженню основних аспектів та змін у цьому напрямку необхідно приділяти багато уваги, потрібно конкретизувати та вдосконалювати ці факти господарської діяльності.

Тому важливим напрямком гармонізації податкової системи нашої країни до податкової системи ЄС було встановлено уведення системи електронного адміністрування ПДВ, що розпочала свою діяльність в Україні з 1 січня 2015 року.

КМУ санкціонував своєю Постановою від 16 жовтня 2014 р. № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» Порядок електронного адміністрування ПДВ, який проголошує:

- механізм дії рахунків у системі електронного адміністрування

ПДВ;

- аспекти формування видаткових та прибуткових податкових накладних та розрахунків коригування показників до цих податкових накладних у даній системі;

- порядок виконання розрахунків з бюджетом за умови застосування вказаних рахунків.

Додана вартість формується в результаті циклу виробництва і товарного обігу, починаючи свій відлік із стадії виготовлення та завершуючи реалізацією кінцевим споживачам.

ПДВ має досить значну податкову базу, яка охоплює різноманітні види товарів, виконаних робіт і послуг. Об'єктами оподаткування виступають такі операції суб'єктів господарювання, що є платниками податку з:

- постачання промислових та продовольчих товарів;
- постачання різноманітних послуг;
- ввезення промислових та продовольчих товарів на митну територію України;
- вивезення сільськогосподарських та інших товарів за межі митної території України;
- постачання послуг з міжнародних авіаційних та транспортних перевезень.

У відповідності до ПКУ платники податку на додану вартість діляться на дві групи, а саме:

- 1) підприємства, які мають зобов'язання платників ПДВ;
- 2) підприємства, які не мають зобов'язань, але стають платниками ПДВ на добровільній основі [52].

В період з 1 січня 2015 року поступово відбулося запровадження системи електронного адміністрування ПДВ. З 1 січня 2015 р. по 1 липня цього року у тестовому режимі; а починаючи з 1 липня 2015 р. - на регулярній основі [52].

Електронний документ це такий документ, інформація в якому

сформована у вигляді електронних даних, враховуючи також усі обов'язкові реквізити відповідного документа.

Електронний рахунок представляє собою рахунок, що відкривають платнику податку на додану вартість в територіальному органі Державної казначейської служби України, на цей рахунок суб'єкт господарювання перераховує кошти з особистого поточного рахунку.

Для кожного суб'єкта господарювання створюється один електронний рахунок. Варто зауважити, що реєструвати необхідно податкові накладні та/або розрахунки коригування сформовані під час отримання товарів чи послуг від нерезидента, місцем постачання яких зазначено митну територію нашої країни.

Якщо коригування призводить до:

- збільшення податкових зобов'язань, то розрахунки коригувань оформлює постачальник, накладаючи на нього свій електронний підпис;
- зменшення податкових зобов'язань, то розрахунки коригувань також оформлює постачальник із накладенням свого електронного підпису, а потім надсилає свій електронний підпис.

При одержанні послуг від нерезидента, місце постачання яких - Україна, резидент має нарахувати податкові зобов'язання на таке постачання й оформити податкову накладну. При цьому порядок реєстрації такої податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) аналогічний до реєстрацій податкових накладних на звичайне постачання.

Коли податкова накладна або розрахунки коригувань, які реєструються, не відповідають установленому формату, платнику податків надсилають квитанцію із зазначенням причини. Підтвердження реєстрації в ЄРПН податкової накладної або розрахунків коригувань підтверджує квитанція, що надходить в електронному вигляді.

Коригування податкових накладних здійснюють, зважаючи на строк давності, тобто не пізніше 365 днів від дати її оформлення.

ПКУ визначено період реєстрації податкових накладних в Єдиному

реєстрі податкових накладних, який становить 15 календарних днів з дати формування такої податкової накладної чи розрахунків коригування.

Фіксація податкових накладних суб'єктів господарювання та розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних відбувається не пізніше 15 календарних днів. Податковим Кодексом України передбачено, що порушення платниками ПДВ граничних термінів реєстрації податкових накладних коригування до них можуть призвести до накладення штрафу в розмірі від 10 % до 40 %.

В наслідок коригування податкової системи, змінились також формування та реєстрація податкових накладних. Такі зміни мають у собі як позитивні, так і негативні аспекти, які більшою або ж меншою мірою впливають на діяльність кожного підприємства.

Варто відмітити, що у період з 1 січня 2015 р. скасовуються паперовий формат податкових накладних, податкова звітність із ПДВ повинна надаватися суб'єктами господарювання лише в електронній формі.

Суттєві зміни відбулися стосовно відображення податкового кредиту, а отже з 1 січня 2015 р. мають право бути включеними до складу податкового кредиту лише суми ПДВ, які зазначені у податковій накладній, суб'єкту господарювання надає тільки фактична реєстрація цієї податкової накладної у ЄРПН.

Одним із головних недоліків являється недосконалість програмних забезпечень, які повною мірою не відповідають усім вимогам роботи із фіскальною службою. Програмні забезпечення які підходять для роботи, є вартісними та потребують додаткових навичок. А це у свою чергу витрати, які несуть підприємства.

Зазначимо, що підприємства вже тривалий час використовують порядок електронного адміністрування ПДВ. Аспектам його впровадження характерні такі переваги, серед яких:

1. Формування єдиної системи, що поєднує інформацію стосовно усіх зареєстрованих податкових накладних, а також коригувань до накладних.

2. Анулювання паперової форми реєстру отриманих та виданих податкових накладних, а також безпосередньо самих податкових накладних, сприяє економії часу суб'єктів господарювання під час адміністрування ПДВ.

3. Запровадження системи електронного адміністрування ПДВ підвищило дисципліну контрагентів щодо своєчасного надання відповідним чином оформлених податкових накладних.

4. В результаті впровадження такої системи адміністрування ПДВ відсутня можливість видавати фіктивну податкову накладну, адже вона має бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підтверджена або сумою реєстраційного ліміту, або грошима, перерахованими на електронний рахунок ПДВ.

5. Для будь-якого суб'єкта господарювання, що є платником ПДВ на безоплатній основі відкривається електронний рахунок.

6. В любий час платник податку має можливість подати безкоштовні запити, серед яких: запит щодо стану власного рахунку, запит щодо суми, на яку він може зареєструвати податкові накладні (реєстраційний ліміт) тощо.

Потрібно зауважити, що кожна система має й відповідні недоліки. Система електронного адміністрування не є виключенням. Її головними недоліками можна відмітити такі:

1. Контрольні моменти щодо правильності складання податкової накладної виступають як безпосередні обов'язки покупця.

2. Складними для розуміння є підхід до визначення реєстраційного ліміту, а також виписки, одержанні з електронної системи адміністрування ПДВ.

3. Непростий порядок бюджетного відшкодування ПДВ.

4. Регулярні зміни формату податкової звітності, а саме: податкової накладної та декларації з ПДВ.

Окрім цього, варто наголосити про складний аспект електронного адміністрування, а саме про приховану корупцію та порушення законодавчих вимог, а у деяких випадках, норм етики.

Законодавчі джерела чітко окреслюють, що відмова у реєстрації електронної податкової накладної можлива тільки внаслідок неправильності її складання, наприклад, у випадку коли невірно визначений код платника або інші реквізити накладної. При цьому кожен окремий реквізит податкової накладної має відповідний номер пункту статті податкового кодексу. Отже, відмова у реєстрації податкової накладної обов'язково повинна містити посилання на пункт та статтю ПКУ. А в реальних обставинах працівники Державної податкової служби (ДПС) надсилають платникам наступні відмови: «зверніться до ДПП за місцем реєстрації»; «порушено інструкцію 20__ р.» тощо.

Також, в режимі ручного втручання здійснюється вплив на діяльність автоматизованих систем і деяким суб'єктам господарювання створюються окремі штучні проблеми. Наприклад, при діючих ключах електронного підпису, а також правильно сформованій податковій накладній система електронного адміністрування раптово відмовляється реєструвати податкову накладну через відсутність підприємства за місцем його фактичного розташування. На словах працівники ДПС України заявляють, що виходили за місцем знаходження і підприємства там не було, тому складено акт про незнаходження та внаслідок зазначеного, було розірвано договір про електронне обслуговування суб'єкта господарювання.

Але чинний ПКУ не містить вказаних підстав, відповідно, алгоритм електронної програми не може містити інформації, щодо підстав, яких не має у законодавчих документах.

При цьому суб'єкта господарювання має лише протягом 15 днів здійснити реєстрацію податкової накладної, однак, за такий період у судовому порядку неможливо добитися оскарження рішення контролюючого органу ДПС щодо відмови у реєстрації податкової накладної. Разом з цим, покупець не має можливості збільшити собі належний йому податковий кредит з ПДВ через формальну причину, а саме: відсутність належним чином зареєстрованої податкової накладної, не зважаючи реальність здійснення відповідної

господарської операції. У окремих випадках це можуть бути досить величезні суми, які потрібно сплатити, а потім тривалий період доводити свою правову позицію та добиватись повернення надмірно сплачених власних коштів. В такому випадку, суб'єкт господарювання – продавець, вимушений різними «нестандартними методами» домовлятися щодо реєстрації сформованої ним податкової накладної, інколи навіть здійснювати для цього певні корупційні дії.

Інший аспект проблемних питань викликає сам ПКУ. Він наполягає на тому, що суб'єкт господарювання має реєструвати податкову накладну, тоді як платник може її лише направити на реєстрацію, проте, сама реєстраційна процедура – у руках працівників ДПС. Тому виникає складна ситуація, коли обов'язки і штрафні санкції виникають у платника податків, а спроможність реєструвати – лише у ДПС. Відповідальність за неправомірну відмову в реєстрації не передбачається.

Тому можна зробити висновок, що з однієї сторони запровадження системи електронного адміністрування полегшало процес адміністрування ПДВ, але з іншої сторони має багато негативних аспектів, серед яких корупція та недосконалість законодавчої бази. Виходом із ситуації може бути, щоб, з початку, унеможливити на законодавчому рівні ручне втручання у базу даних ДПС. Закон повинен чітко окреслити регламент створення бази даних, зазначити відповідальних працівників, ступінь відповідальності кожної особи, а також покарання за невиконання або зловживання. По-друге, необхідно внести зміни до ПКУ, де термін «зареєструвати» замінити на інший, а саме: «направити для реєстрації», а штрафні санкції стягувати за не усунення недоліків та не направлення на реєстрацію, які сформулює саме опечатана система, а не винахідливий працівник ДПС.

1.4. Зарубіжний досвід застосування податку на додану вартість

Практика застосування ПДВ, зокрема у більшості розвинених європейських країн, дає підстави для його позитивної оцінки. До переваг ПДВ,

перш за все, слід віднести нейтральність стосовно підприємств, а також реальність та стабільність надходжень до бюджету. ПДВ створює сприятливі умови для експорту продукції, товарів (робіт, послуг), через встановлення пільгових ставок сприяє розвитку медицини, освіти і культури, інших важливих для кожної країни і світового співтовариства, у першу чергу, соціальної сфери, відповідно до конкретних умов та особливостей галузей держави. З іншого боку, він стримує споживання предметів розкоші, запобігає розшаруванню суспільства. Як недолік ПДВ можна відзначити порівняно високі ставки, велику їх кількість, певну відмінність ставок оподаткування у різних країнах, недосконалість методів обчислення податків [4, с. 92].

Згідно із домовленостями, підписаними між ЄС та Україною уніфікований підхід законодавчої бази є одним із найважливіших факторів подальшої економічної співпраці. Відповідно до програми інтеграції України з ЄС, пріоритетність співпраці окремих країн–членів ЄС з Україною буде визначати подальшу політичну та економічну ситуацію в регіоні. Для України гармонізація та уніфікація національного законодавства до європейських вимог сприятиме залученню іноземних інвестицій, вільному руху капіталу, надійності інвестованих проектів тощо. Даний процес повинен проводитися системно, враховуючи усі сторони, переваги та недоліки, що дозволить уникнути неузгодженостей при внесенні змін та доповнень до нормативно–правових актів України [86, с. 50].

Щодо визначення переліку платників податків, то це особи, які проводять незалежну діяльність будь-якого виду та у будь-якому місці, незважаючи на мету чи результат діяльності. Економічна діяльність включає діяльність виробників, торговців та осіб, що надають послуги, в тому числі діяльність шахт та сільськогосподарську діяльність. Будь-яка особа, що нерегулярно здійснює постачання нових транспортних засобів в інші країни – члени ЄС, а також ті, хто здійснює операції із землею, що використовується під будівництво чи експлуатують нові будівлі чи частини будівель, теж є платниками ПДВ [4, с. 95].

Придбання товарів усередині ЄС здійснюється лише тоді, коли товари перевозяться із однієї країни ЄС в іншу. Якщо загальна сума операцій із постачання продукції, товарів (робіт, послуг) здійснених в середині ЄС юридичними особами, що не є платниками податку, а також категоріями осіб, які підпадають під виключення, не перевищує мінімальний поріг в розмірі 10 тис. євро за рік, то такі операції є об'єктом ПДВ, у разі якщо особа прийме рішення зареєструватись платником даного податку [4, с. 95].

Операції всередині ЄС пов'язані із вживаними товарами, товарами мистецтва, колекційними предметами та антикваріатом не обкладаються ПДВ, якщо постачальник є платником податку або організатором продажів на публічних торгах та який оплатив податок на ці товари із використанням спеціальної схеми оподаткування прибутку [3, с. 95].

Ставки ПДВ в ЄС встановлюються кожною країною самостійно. Чинним законодавством ЄС не визначено ставки, а вказується лише мінімальний розмір основної (стандартної) ставки, яка згідно з ч. 1 ст. 97 Директиви Ради 2006/112/ЄС13, не може бути менше 15%. На окремі пільгові товари передбачено застосування знижених ставок, які не повинні бути нижчими, ніж 5 % (ч. 1 ст. 99 Директиви Ради 2006/112/ЄС2). Країни-члени ЄС після консультацій із Комітетом з ПДВ можуть використовувати знижену ставку, щодо операцій із постачання природного газу, електрики та централізованого теплопостачання [4, с. 96].

В порядку винятку до певних товарів передбачено застосування більш низьких ставок, аж до досягнення ними рівня 0 %, що регламентовано актом про приєднання десяти країн (Польща, Естонія, Литва, Латвія, Чехія, Словаччина, Угорщина, Кіпр, Мальта, Словенія), що вступили до ЄС 1 травня 2004 р. Визначені пільги використовувалися лише до 31 грудня 2010 р., решта були в подальшому внесені або продовжили свою дію в Директиві 2009/47. В окремих країнах впродовж 2013 р. відбулося переміщення певних груп товарів із однієї категорії розрахунку ПДВ в іншу. Зокрема, в Португалії ресторанні послуги оподатковуються за ставкою 23 % замість попередніх знижених 10 %

[4, с. 96].

Майже в усіх країнах ЄС існують знижені ставки ПДВ на продукти харчування та лікарські засоби, проте в Україні існує тільки 2 ставки – 20 % та 7 %.

В умовах високої інфляції, зростання цін на енергоносії, застосування єдиної високої ставки ПДВ забезпечує додаткові надходження до бюджету та фінансову ефективність даного податку. В умовах значного рівня тінізації заробітних плат та доходів така ставка сприяє додатковим надходженням до бюджету, оскільки дозволяє оподаткувати приховані доходи в момент їх споживання [4, с. 96].

Ставки в країнах, що не входять до ЄС є значно нижчими, ніж у країнах-членах ЄС, що зумовлено незначними сподіваннями щодо даного податку і незначним навантаженням на кінцевого споживача за допомогою непрямого оподаткування [86, с. 56].

На номінальне зростання надходжень ПДВ в Україні впливає існування основної ставки ПДВ на рівні 20% (хоча з 01.01.2014 передбачалось знизити її до 17%). Така ставка відповідає рівню середньої стандартної ставки ПДВ у країнах ЄС, яка до того ж має тенденцію до зростання з 19,5% у 2008 році до 21,5% у 2017 році. Але в Україні ставка податку не найвища. Найвища ставка по ПДВ в Угорщині – 27%, Швеції, Данії, Норвегії вона сягає 25%, також високі ставки в Ісландії – 24,5%, Греції - 23 % [86, с. 55].

Дослідивши зарубіжний досвід застосування ПДВ, можна зробити висновок, що основними причинами зниження фінансового потенціалу ПДВ в Україні є: наявна широка база податкових пільг, тіньовий сектор економіки, незаконні схеми відшкодування ПДВ, використання недиференційованих ставок ПДВ, що є соціально несправедливим явищем [86, с. 55].

Сьогодні виникає необхідність зміни розмірів ставок ПДВ у бік зниження або диференціації. З метою зменшення диференціації рівня життя громадян доцільно встановлювати диференційовані ставки непрямих податків, в тому числі і ПДВ (табл. 1.5): використовувати занижені ставки для товарів, які

включені до мінімального споживчого кошика, і завищені – для предметів розкоші.

Таблиця 1.5

Запропонована диференціація ставок ПДВ залежно від категорії товарів

Категорія товару	Ставка ПДВ, %
Основні види продукції зі стабільним попитом	Основна ставка - 20 і поступове зменшення її до 17, як це передбачено ПКУ
Предмети розкоші, підакцизні та імпорتنі товари	Підвищена - 20, 25
Продукція на експорт, продукти харчування, ліки, дитячий одяг та взуття, дитяче харчування, товари щоденного попиту та першої необхідності, плата за комунальні послуги	Пільгові ставки - 0; 7; 10

Джерело: [4, с. 106].

Для забезпечення регулюючої функції ПДВ, податкове навантаження з ПДВ слід послабити, щоб підвищити ступінь ділової активності економіки України в цілому. Зменшення основної ставки податку, введення пільгових забезпечить появу у суб'єктів господарювання додаткових стимулів для збільшення обсягів виробництва. Таким чином розшириться база оподаткування, і зросте загальна сума доходів зведеного бюджету. Також через зниження ставок ПДВ зросте сукупний попит населення.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Бухгалтерський облік як інформаційна система розрахунків з бюджетом за ПДВ

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством [64].

Для управління підприємством необхідною є економічна інформація, ядром якої є облікова. Остання є повнішою, достовірнішою, оперативнішою за будь-яку іншу. Облікова інформація здійснює суттєвий вплив на рішення суб'єктів господарювання, впливаючи таким чином на економіку країни. У свою чергу, процеси, що відбуваються в економіці, впливають на діяльність підприємств. Тобто облікова інформація забезпечує як внутріфірмові зв'язки, так і зв'язок суб'єктів господарювання із зовнішнім середовищем.

Облікова інформація формується у системі бухгалтерського обліку. Визначення бухгалтерського обліку наведене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [64]. В даному Законі також наведене визначення поняття «внутрішньогосподарський (управлінський) облік», під яким розуміють систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [64].

Метою обліку є надання внутрішнім й зовнішнім користувачам для прийняття ефективних рішень повної, правдивої та неупередженої інформації

про фінансовий стан та господарську діяльність підприємства зовнішньоекономічної діяльності.

Облік посідає важливе місце в системі управління підприємством та є інформаційною системою для прийняття управлінських рішень.

Найпоширенішою є думка, що облік виконує чотири основні функції: інформаційну, контрольну, оцінювальну та аналітичну.

Інформаційна функція обліку полягає в формуванні інформаційної системи щодо збору, реєстрації, підготовки, обробки, подання та представлення необхідної інформації про стан діяльності суб'єкта господарювання задля забезпечення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів для прийняття ефективних та оперативних управлінських рішень [19, с. 291].

Контролююча функція полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю за збереженням та ефективним використанням ресурсів суб'єкта господарювання, виконання зобов'язань підприємства перед працівниками, контрагентами, бюджетом, покупцями та замовниками та іншими суб'єктами, своєчасністю та правильністю відображення господарських операцій в обліку, їх документальним підтвердженням та дотриманням чинного законодавства [19, с. 291].

Оціночна функція обліку зовнішньоекономічної діяльності полягає у вимірі, оцінці та ідентифікації об'єктів обліку, розрахунку собівартості виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), визначенні фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання та його рентабельності [19, с. 291].

Аналітична функція обліку полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із використанням економіко-математичних методів [19, с. 291].

Регулююча функція передбачає дотримання нормативного законодавства при здійсненні діяльності та відображенні в обліку господарських операцій

діяльності суб'єкта господарювання [19, с. 291].

У сучасних умовах сталого розвитку все більше уваги приділяється соціальній складовій бухгалтерського обліку, яка реалізується через його соціальну функцію. Нині жорстка ринкова конкуренція і бажання власників підприємств максимізувати прибуток мінімізують соціальну орієнтацію суб'єктів господарювання. Проте управлінському персоналу необхідно зрозуміти, що соціально відповідальний бізнес принесе у перспективі економічний ефект [48, с. 1157].

Варто відзначити, що в сучасній системі господарського обліку сформовано декілька самостійних підсистем єдиної системи бухгалтерського обліку. Серед них науковці виділяють підсистеми фінансового (бухгалтерського), управлінського (внутрішньогосподарського), податкового та статистичного обліку. Який же облік використовується для розрахунків з бюджетом за ПДВ? [54, с. 86]

У зв'язку із тим, що в чинному законодавстві не визначено поняття (термін) «податковий облік», у спеціальній літературі по-різному його тлумачать. Так, ще до прийняття Податкового кодексу України, певне коло авторів стверджували, що для наявності окремого податкового обліку не було підстав. Замість нього, наприклад, автори наукових досліджень та посібників з організації бухгалтерського обліку пропонували застосувати термін «податкові розрахунки». Ці автори також вважають, що розрахунки слід проводити у системі бухгалтерського обліку, але в окремих спеціальних регістрах. Дослідники з питань оподаткування вважають, що питання податкового обліку належать до сфери обліку та звітності, а дослідники з питань бухгалтерського обліку – до сфери оподаткування та фінансів. Як стверджує Бараннік О.О., одна частина вчених вважає, що податкового обліку не існує, інші замінюють визначення «податковий облік» на «податкові розрахунки». Крім того, одні автори вважають його підсистемою бухгалтерського обліку, інші називають його системою групування інформації для визначення податкової бази за податками [54, с. 86].

Отже, питання є дискусійним, і на нашу думку, не суттєво, як називати розрахунки за ПДВ в системі обліку – чи податковий облік, чи податкові розрахунки. Сутність полягає в іншому – етапи утворення ПДВ ускладнюють обліковий процес. Однак, слушною є думка науковців про необхідність на законодавчому рівні врегулювати невизначеність понятійного апарату.

Варто зазначити, що в наукових дослідженнях існує думка про те, що дані фінансового та податкового обліку з ПДВ відрізняються один від одного та ґрунтуються на даних різних первинних документів (рис. 2.1), тому виникає необхідність максимального наближення даних фінансового та податкового обліку ПДВ [5, с. 121].

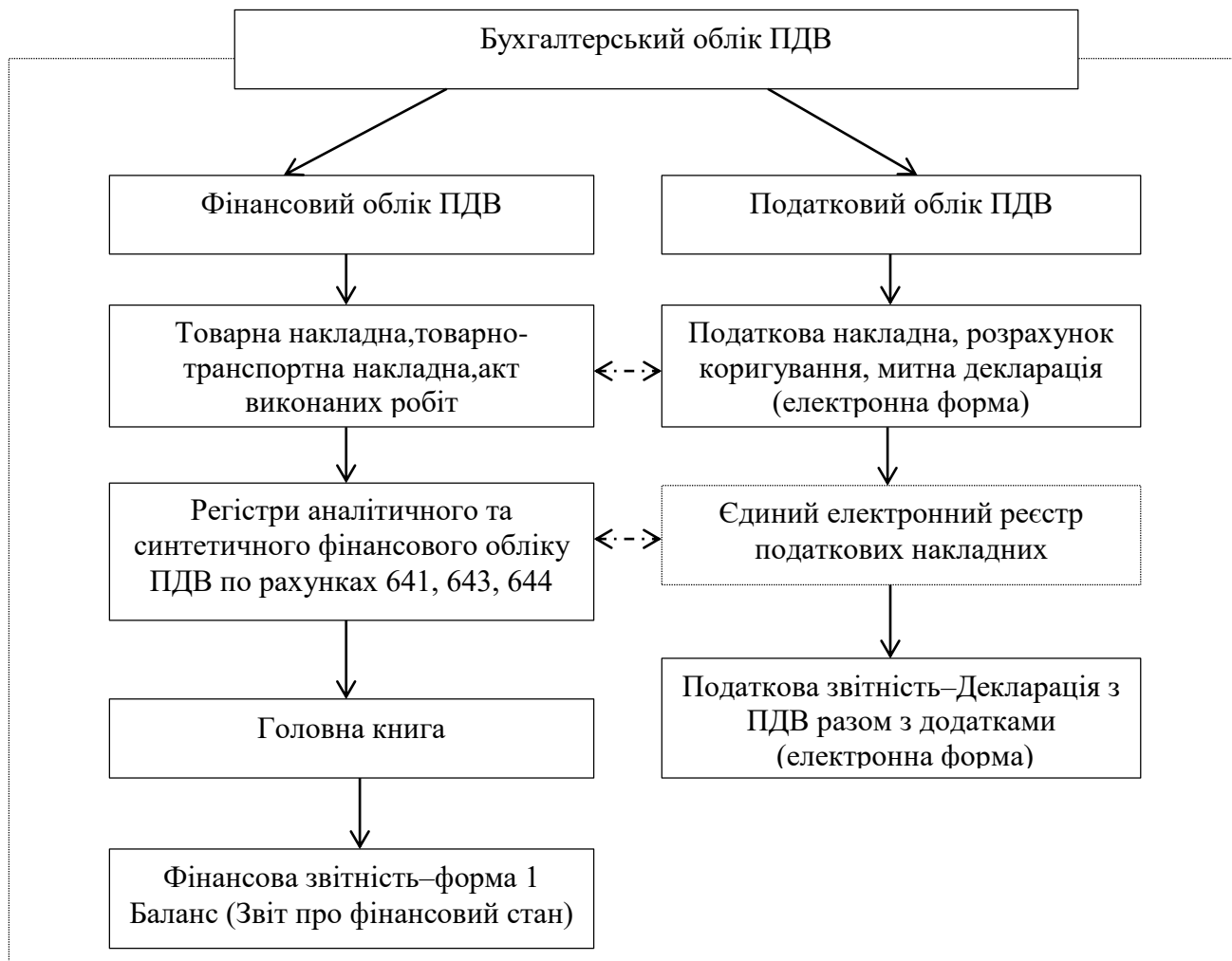


Рис. 2.1. Схема паралельної моделі фінансового та податкового обліку ПДВ

Джерело: [5, с. 121]

Однак, слушною є позиція Волошенюк І.Є. про те, що бухгалтерському обліку організовані інформаційні потоки, які одночасно інтегрують підсистеми управління. Інформаційні потоки охоплюють внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства, що дозволяє шляхом використання елементів методу бухгалтерського обліку фіксувати, оброблювати, реєструвати господарські процеси в інформаційному еквіваленті, узагальнюючи результат через складання звітності. Відповідно система бухгалтерського обліку має підсистеми, які є рівнями інформаційного забезпечення управління (рис. 2.2) [10, с. 32].

На стадії входу у систему потрапляють дані, які по-різному характеризують результати діяльності підприємства, що дозволяє також проаналізувати умови, явища та процеси, які вплинули на поточний підсумок прийняття рішень та здійснення керівного впливу на бізнес-процеси. Вхідній інформації властивий обліковий і не обліковий характер, що у сукупності дозволяє скласти реальну картину внутрішнього середовища підприємства у взаємозв'язку із зовнішнім економічним середовищем. Ефективність обробки вхідної інформації, а отже, інформаційний результат організації бухгалтерського обліку залежить від її якісних параметрів, контроль яких наразі спрощений, завдяки використанню програмного забезпечення для обробки, передачі та зберігання даних. Для опрацювання інформації застосовується її облікове кодування, що забезпечено використанням елементів методу бухгалтерського обліку та відповідає нормативно-правовим засадам організації підприємницької діяльності та логіці прийняття рішень на мікрорівні [10, с. 33].

На етапі узагальнення інформації в облікових регістрах їй властивий проміжний характер, оскільки на цьому рівні обробки даних здійснюється оцінка результатів діяльності підприємства щодо отримання доходів і несення витрат. Саме елементи бухгалтерського обліку дозволяють вивчати його предмет, та здійснювати облікове відображення результатів діяльності підприємства, що базується на комплексі формальних регуляторів і базових обмежень у поєднанні із професійним судженням, що сприяє організації

належного інформаційного забезпечення запитів користувачів [10, с. 34].

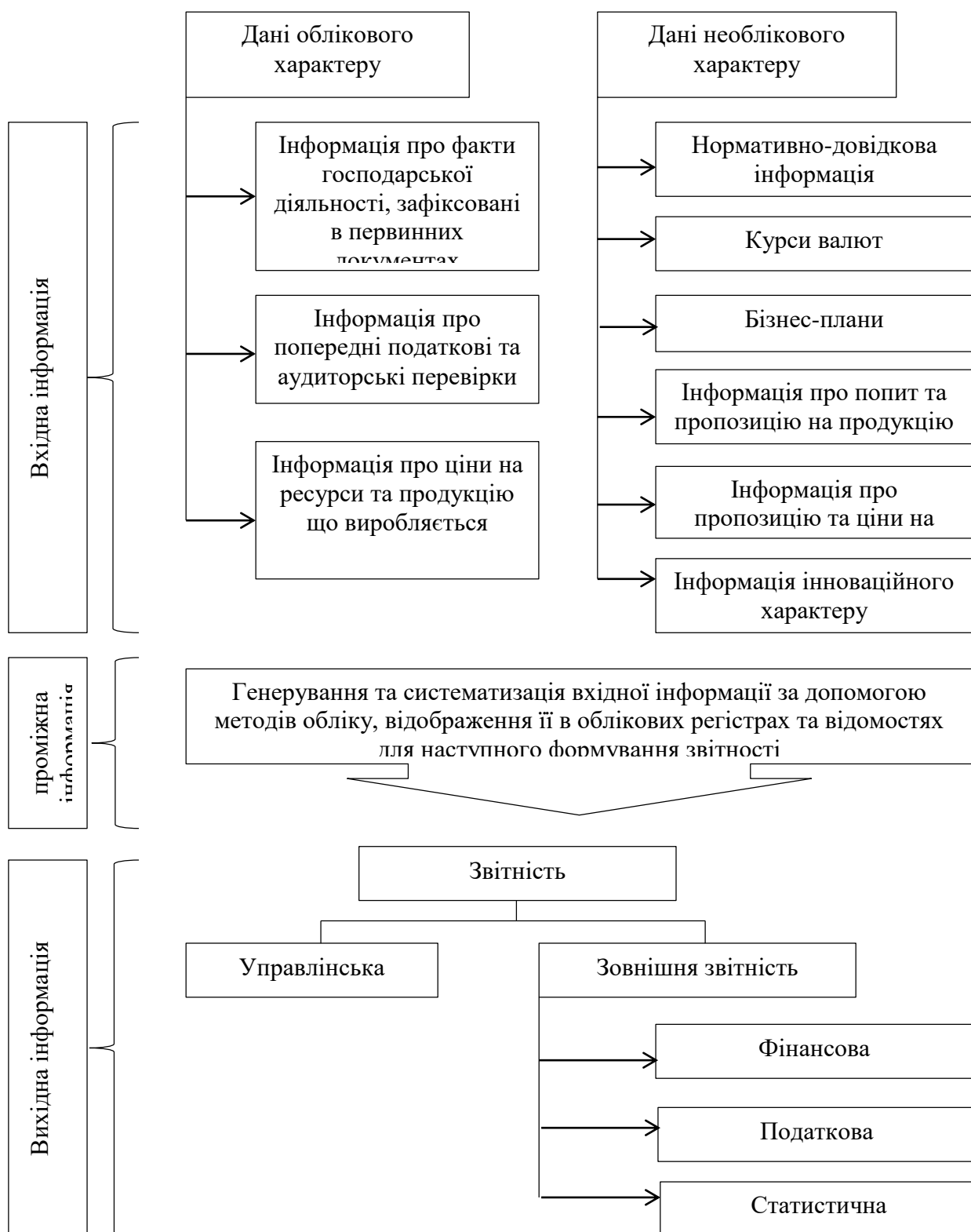


Рис. 2.2. Модель загальної системи бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління

Джерело: [10, с. 33]

Сучасні визначення українських вчених, що характеризують поняття «податковий облік» є неоднозначними та дискусійними, оскільки запропонованому категоріальному апарату властива амбівалентність, що впливає на розуміння цієї економічної категорії. Одна група вчених схильна розглядати податковий облік як самостійний процес для формування податкової бази, як окрему підсистему бухгалтерського обліку. Відповідно до іншої позиції податковий облік є елементом бухгалтерського обліку із можливістю їх трансформації. Податковий облік є елементом бухгалтерського обліку, що обмежує господарські дії та витрати підприємств, які є необґрунтованими або надмірними відповідно до точки зору інтересів держави та отримання переваг від підприємницької діяльності. Окремо підкреслюється місце податкового обліку виключно на рівні таких понять як «податковий кредит», «доходи», «витрати» [10, с. 35].

Науковці, зважаючи на аналіз побудови податкового обліку, визначають три моделі його організації: «бухгалтерський податковий облік» (ведеться за правилами бухгалтерського обліку і ґрунтується на його даних), «змішаний податковий облік» (передбачає формування показників податкового обліку, з огляду на коригування бухгалтерських показників), «абсолютний податковий облік» (ведеться паралельно з бухгалтерським обліком та незалежно від нього, використовуючи таку саму первинну інформацію) [10, с. 35].

Державні органи є неєдиним зацікавленим користувачем інформації, що формується в системі податкового обліку. Користувачі податкової інформації складають дві великі групи – внутрішні та зовнішні. Перша група включає переважно адміністративний персонал підприємства, що, відповідно до даних податкового обліку, аналізують економічну доцільність витрат, що понесені внаслідок діяльності підприємства, та визначають шляхи оптимізації податкової бази з податку на прибуток. Керівний вплив на податкову базу, що здійснюється адміністративним персоналом підприємства, обмежується нормами податкового права та вимогами законодавства щодо сплати податків. В ієрархії користувачів податкової інформації вищу ланку займають зовнішні

користувачі, серед яких окремо слід назвати податкові органи, служби, консультантів. Робота податкових органів пов'язана з оцінкою правомірності, обґрунтованості та достовірності формування податкової бази, здійснення податкових розрахунків. Саме податкові органи контролюють процес надходження податків і регулюють питання щодо взаємовідносин із суб'єктами господарювання. Податкові консультанти розробляють рекомендації щодо оптимізації розміру податкових платежів та займаються розробкою податкової політики в частині облікової політики підприємства [10, с. 37].

На думку Волошенюк І.Є., виділення податкового обліку як окремої системи є некоректним. Загальною системою має залишатись бухгалтерський облік, оскільки його організаційні та методологічні аспекти забезпечують налагоджений механізм формування інформаційно-аналітичного середовища, в якому логічно структуровані етапи обробки, передачі та зберігання інформації із виходом на забезпечення економічної обізнаності користувачів щодо процесів та діяльності підприємства. Такий інформаційний фундамент є надійною базою для формування даних для потреб оподаткування, що додатково регулюється специфічними нормами та чинниками, необхідними для визначення і оптимізації податкової бази із закриттям зобов'язань щодо сплати податків [10, с. 39].

Наразі питання узгодження бухгалтерського обліку із системою оподаткування дещо обмежується оптимізацією виключно нормативного регулювання із пропозицією удосконалення документування, чого недостатньо, зважаючи на багатоаспектний характер питання щодо удосконалення інформаційного забезпечення прийняття рішень всіма рівнями економічних систем. Досвід показує ефективність покрокових змін (зокрема, в частині організації обліку та складання звітності як джерела для формування бази оподаткування), проте вимоги сьогодення, в період швидких трансформацій і перетворень засвідчують потребу у поглибленні змін в частині ведення бухгалтерського обліку, узгодження його організаційно-методичних засад із

системою оподаткування як основи для оптимізації інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття рішень [10, с. 40].

Нагальність змін у веденні обліку податкових розрахунків пояснюється значною кількістю податків і платежів, постійним регулюванням податкового законодавства, що ускладнює процес обчислення податкової бази та є причиною суперечностей та дискусійних моментів при виконанні податкових зобов'язань та перерахувань податків до бюджету. Багаторічна практика доводить виникнення у суб'єктів господарювання проблем у частині податкових розрахунків саме через відсутність чіткого розуміння порядку нарахування й сплати податків, а також користування податковими пільгами [10, с. 40].

Незнання нормативно-правових регуляторів і ненавмисні похибки при обчислюваннях не позбавляють адміністрацію підприємств від несення відповідальності та виплати штрафних санкцій. Отже, першочерговим завданням є не лише оптимізація обліку оподаткування, а надання рекомендацій щодо його ведення із додатковим роз'ясненням дискусійних положень, які є перепорою для виконання зобов'язань та причиною виникнення конфліктних ситуацій із контролюючими органами [10, с. 40].

Розширення кола користувачів зумовлює ускладнення запитів на податкові дані, що не обмежуються лише фактом виконання зобов'язань перед бюджетом та відображенням загальної суми розрахованих податків. Інформаційні запити сьогодення характеризуються зацікавленістю в отриманні відомостей щодо податкової політики підприємства, що опосередковано подається через узагальнені показники, а отже, поглиблює інформативність фінансової звітності [10, с. 41].

Забезпечення запитів користувачів податкової інформації здійснюється через фіскальні, регуляторні та контрольні функції, що охоплює всі підсистеми управління та дозволяє користуватись даними щодо господарської діяльності для її оподаткування та виконання податкових зобов'язань.

Відповідно постає необхідність налагодження взаємозв'язку між

економічними системами та контролюючими органами, як комплексу необхідних заходів для регулювання оподаткування на всіх рівнях організації економічних відносин [10, с. 42].

Таким чином, вважаємо, що ефективність обліку податкових розрахунків і платежів визначається його інформаційним забезпеченням, що передбачає розробку комплексу заходів щодо узгодження системи оподаткування із організаційно-методологічними аспектами бухгалтерського обліку, інформаційна база якого складає основу для визначення податкової бази та здійснення розрахунків з бюджетом. Таке узгодження є необхідною мірою удосконалення інформаційного забезпечення різних груп користувачів, що сприяє уникненню інформаційних ризиків і мінімізації інформаційної невизначеності, які є причиною невиконання підприємствами податкових зобов'язань та є важливим і складним завданням, що передбачає поступову роботу з удосконалення механізму регулювання їх організації та методики [10, с. 42].

Під час написання магістерської роботи нами використовувалися практичні матеріали базового господарства – Товариство з обмеженою відповідальністю «Агрона Фрут Україна». ТОВ «Агрона Фрут Україна» знаходиться в м.Вінниця.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агрона Фрут Україна» є повним правонаступником спільного українсько-австрійського підприємства у формі товариства з обмеженою відповідальністю «Поділля – Обст». Головною метою діяльності ТОВ «Агрона Фрут Україна» є: сезонне виробництво натуральних соків, фруктових та овочевих концентратів, консервів, фруктових домішок для виробництва йогуртів та інших видів продуктів; закупівля сільськогосподарської сировини від населення за готівкові кошти; а також надання юридичним та фізичним особам послуг щодо ведення сільськогосподарства та здійснення інших видів діяльності для одержання прибутку та реалізації економічних та соціальних інтересів учасників.

Проведемо розрахунок чистого прибутку ТОВ «Агрона Фрут Україна»

(табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Показники	2020 р., тис. грн.	2021 р., тис. грн.	2022 р., тис. грн.	Відхилення, +/-, тис. грн.	
				2022/2021	2022/2020
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1050054	1394881	1219996	169942	-174885
2. Собівартість реалізованої продукції	780798	1124498	970327	190071	-154171
3. Валовий прибуток	269256	270383	249669	-119587	-20714
4. Інші операційні доходи	2273	10462	2957	684	-7505
5. Адміністративні витрати	57668	61147	57755	87	-3392
6. Витрати на збут	58101	56952	46855	-11246	-10097
7. Інші операційні витрати	4395	2114	47600	43205	45486
8. Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	151365	160632	90416	-60949	-70216
9. Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	135174	160246	93935	-41239	-66311
10. Податок на прибуток	24709	28884	17440	-7269	-11444
10. Чистий прибуток	110465	131362	76495	-33970	-54867

Джерело: за даними базового господарства

Проведений аналіз показників формування прибутку ТОВ «Агрона Фрут Україна» підтверджує про його зменшення протягом 2022 року. Станція отримує прибуток лише від основної операційної діяльності. У 2022 році сума прибутку склала 93935 тис. грн., що порівняно з 2021 роком менше на 41239 тис. грн., а у порівнянні з 2020 р. – на 66311 тис. грн.

В даний період, коли відбувається приєднання України до ЄС виникає суттєве питання щодо формування відповідної системи оподаткування. Важливим напрямом в процесі гармонізації виступає ідентифікація та застосування досвіду країн-членів ЄС щодо адміністрування податків і, насамперед, ПДВ в умовах господарського механізму вітчизняних підприємств.

Рух інформації в системі обліку ТОВ «Агрона Фрут Україна» відображено на рис. 2.3.

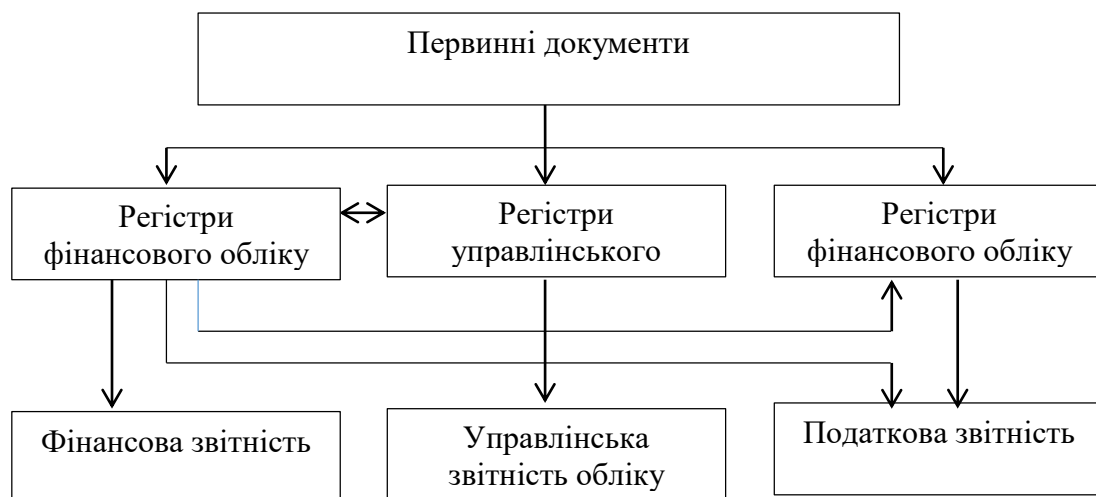


Рис. 2.3. Взаємозв'язок інформації в системі бухгалтерського обліку ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Джерело: сформовано за даними підприємства

Облікова інформація у ТОВ «Агрона Фрут Україна» проходить певні етапи перетворення. Формуючись на основі первинних документів, вона групується у проміжних документах (регістрах) та узагальнюється у звітності.

2.2. Облік податку на додану вартість

Податок на додану вартість є доволі значущим для підприємства.

ПДВ обґрунтовано вважається найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє важливу роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу.

ПДВ, будучи однією із основних складових системи оподаткування, які формують державний бюджет України є водночас і самим проблемним податком, оскільки найбільша кількість порушень пов'язана саме з нарахуванням, сплатою і відшкодуванням цього податку з бюджету [85, с. 1197].

Існують певні проблеми в обліку та адмініструванні податку на додану вартість, що впливає не тільки на якість обліково-аналітичної інформації, але й на визначення податкової бази, необґрунтованість перерахування

бюджетних коштів підприємницьким системам, що призводить до прямих збитків для держави (рис. 2.5) [10, с. 101].

Переваги та недоліки податку на додану вартість наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Переваги та недоліки податку на додану вартість в Україні

Переваги	Недоліки
Платниками податку є всі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця	Складний механізм нарахування та сплати
Відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту	Ухилення від сплати податку, в т.ч. за рахунок неузгодженості законодавчих актів з оподаткування, недосконалої системи податкового обліку
Як правило, рівні умови серед виробників та продавців щодо сплати податку	При відсутності прозорої системи надходжень до бюджету можлива наявність бюджетної заборгованості
Ритмічність податкових надходжень	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення
Дає можливість стримувати зростання цін	
Стримує кризу перевиробництва, вирівнює можливість отримання надприбутків та регулює процеси споживання	

Джерело: [71]

Як свідчить практика вітчизняних підприємств, для бухгалтера основна проблема податку на додану вартість полягає в його обліковому відображенні в системі рахунків. Так, розглядаючи методику обліку та звітності з ПДВ, потрібно зазначити, 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 податкового обліку за допомогою визначення доходів одночасно двома способами (за першою з подій) [71, с. 54].

На сьогодні основними законодавчими та нормативно-правовими актами, які регулюють питання нарахування й сплати податку на додану вартість, його облікового відображення, є Податковий кодекс України [52], Інструкція з

бухгалтерського обліку податку на додану вартість [22], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств й організацій [22].

Відповідно до норм ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством [52].

Основними завданнями бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ є:

- правильне документальне оформлення господарських операцій по виникненню податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ;
- своєчасна реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- даних в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;
- правильне та своєчасне заповнення та подання податкової декларації з ПДВ;
- правильне визначення суми ПДВ, яка належить до сплати в бюджет чи відшкодуванню з бюджету;
- своєчасне запобігання негативних явищ фінансово-господарської діяльності (штрафи й інші фінансові санкції), та мобілізація внутрішніх ресурсів (контроль);
- забезпечення достовірних даних для аналізу розрахунків з бюджетом за ПДВ [4, с. 112].

У ТОВ «Агрона Фрут Україна», котрий зареєстрований платником податку на додану вартість, при реалізації товарів (робіт, послуг) виникає податкове зобов'язання за вказаним податком, а при купівлі – право на податковий кредит.

Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі

податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

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

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

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку [52].

Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду (ст. 198) [52].

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

- дата отримання платником податку товарів/послуг [52].

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими.

Основним принципом, який діє при податковому обліку податку на додану вартість у ТОВ «Агрона Фрут Україна», є порівняння податкового зобов'язання та податкового кредиту за звітний період і визначення позитивного або від'ємного значення між сумою податкового зобов'язання й сумою податкового кредиту звітного періоду.

У випадку виникнення позитивного значення суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок на додану вартість до бюджету, у випадку виникнення від'ємного значення суб'єкт господарювання має право на бюджетне відшкодування вказаного податку.

Нині цей основний принцип податкового обліку податку на додану вартість здійснюється в системі електронного адміністрування, що регламентується статтею 200 1 Податкового кодексу України. Проте згідно з п. 35 підрозд. 2 розд. XX Податкового кодексу України період з 01.02.2015 р. по 01.07.2015 р. є перехідним, протягом якого реєстрація податкових накладних, розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) здійснюється без обмеження сумою податку, обчисленою за формулою, визначеною п. 200 1 цього Кодексу.

Відповідно до пп. 200 1.1 Податкового кодексу України система електронного адміністрування ПДВ забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку, сум [52]:

- податку, що міститься у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних;
- податку, що сплачений платниками при увезенні товару на митну територію України;
- суми поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ.

ТОВ «Агрона Фрут Україна» автоматично відкрито рахунок в системі електронного адміністрування податку.

Банк визначається Кабінетом Міністрів України. Відповідно до п. 200 1.3 (який є обов'язковим до використання з 01.07.2015 р.) ПКУ сума податку, на

яку платник має право видати податкові накладні (Σ Накл), обчислюється так [52]:

$$\Sigma\text{Накл} = \Sigma\text{НаклОтр} + \Sigma\text{Митн} + \Sigma\text{ПопРах} + \Sigma\text{Овердрафт} - \Sigma\text{НаклВид} - \Sigma\text{Відшкод} - \Sigma\text{Перевищ}; \text{ де:} \quad (2.1)$$

Σ НаклОтр - загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, податковими накладними, складеними платником податку нерезидентом, місце постачання якого розташоване на митній території України і нараховує податок за ставкою 20% і зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

Σ Митн - загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

Σ ПопРах - загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку, в тому числі рахунків у системі електронного адміністрування податку платника - сільськогосподарського підприємства, що обрало спеціальний режим оподаткування.

Σ Овердрафт - сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником - сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 цього Кодексу.

Σ НаклВид - загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

Σ Відшкод - загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами

перевірок;

ΣПеревищ - загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Для обліку коштів на рахунку системи електронного адміністрування у ТОВ «Агрона Фрут Україна» виокремлено субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» рахунку 31 «Рахунки в банках».

Кошти з такого рахунка підлягають перерахуванню згідно платіжного доручення до бюджету, або на спеціальний рахунок (для платників дотаційних видів діяльності).

На рахунок ТОВ «Агрона Фрут Україна» у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника зараховуються кошти:

- із власного поточного рахунка платника в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, що обчислюється;
- із власного поточного рахунка платника в сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань із цього податку.

Із рахунка в системі електронного адміністрування ПДВ перераховуються кошти до державного бюджету, у сумі податкових зобов'язань, що підлягає сплаті за наслідками звітного податкового періоду.

Кошти, зараховані на рахунок платника в системі електронного адміністрування ПДВ, є коштами, які використовуються виключно в цілях, визначених п. 200 1.5. ПКУ.

Виходячи із зазначеного вище, можна констатувати, що система електронного адміністрування ПДВ у ТОВ «Агрона Фрут Україна» вимагає належної організації бухгалтерського обліку вказаного податку.

Відповідно у ТОВ «Агрона Фрут Україна», первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з

постачанням (продажем) товарів (робіт/послуг) у продавця-платника ПДВ й одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку є податкова накладна. Для її заповнення у ТОВ «Агрона Фрут Україна» наявні «товарні» або інші документи, що підтверджують факти проведення підприємством господарських операцій із постачання товарів (послуг), зокрема це рахунки й рахунки-фактури, накладні та товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо.

Право на складання податкових накладних мають право суб'єкти підприємницької діяльності, зареєстровані як платники податку на додану вартість.

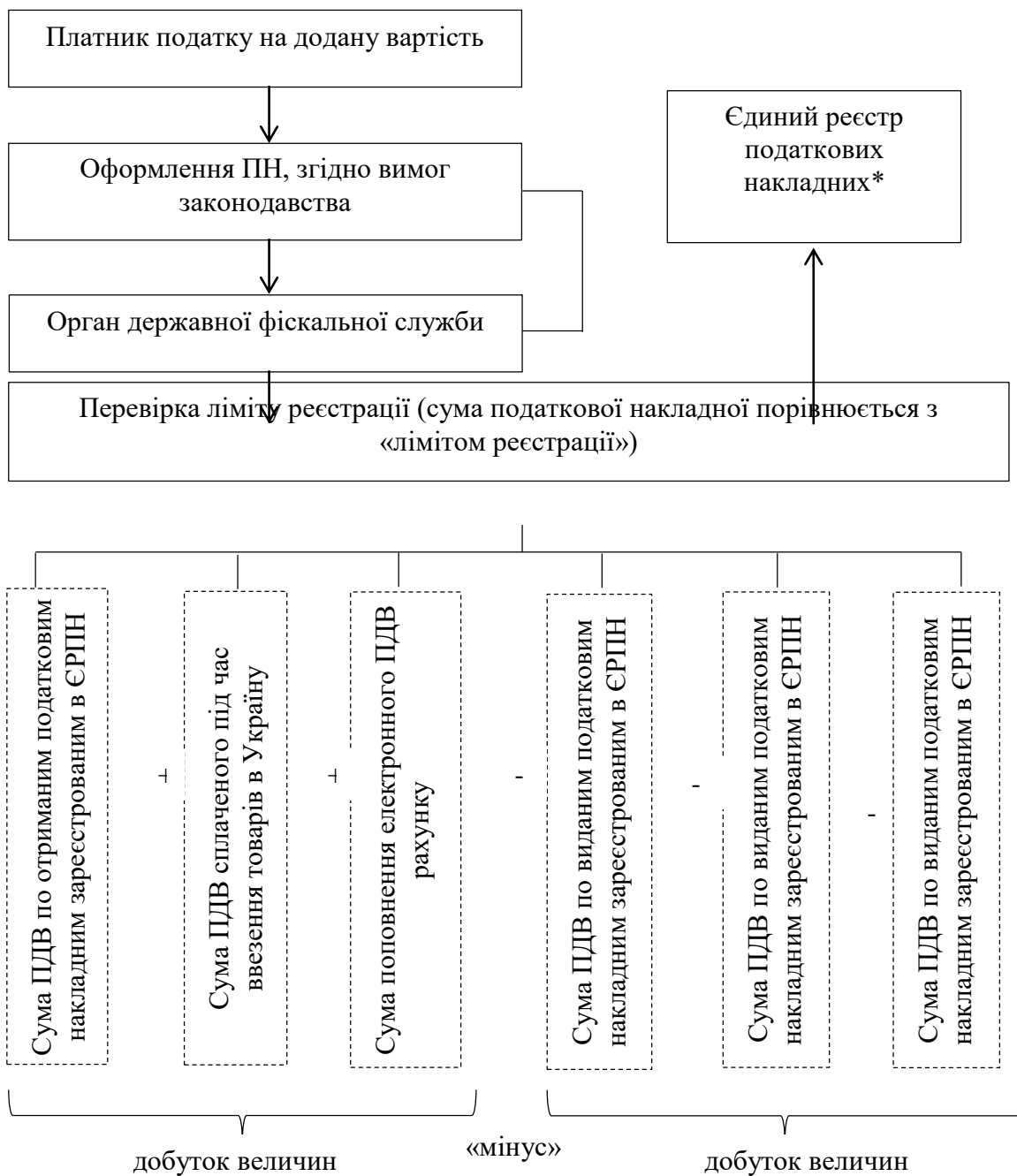
Для бухгалтера дуже важливою є правильна організація первинного обліку ПДВ. Податкову накладну в електронній формі платник податку зобов'язаний скласти на дату виникнення податкових зобов'язань та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних у термін не пізніше::

- податкові накладні/розрахунки коригування, складені з 1 по 15 день (включно) місяця, реєструються по останній день (включно) цього ж місяця;
- податкові накладні/розрахунки коригування, складені з 16 по останній день (включно) місяця, реєструються по 15 число (включно) наступного місяця [64].

Порядок реєстрації податкової накладної в ЄРПН та перевірка «ліміту реєстрації» наведені на рис. 2.4.

Електронне адміністрування податкових накладних у ТОВ «Агрона Фрут Україна» здійснює через електронне вікно платника податку з використанням програмного забезпечення «М.Е.Дос».

У ТОВ «Агрона Фрут Україна» податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок підприємства як попередня оплата (аванс).



*якщо сума виданої ПН \geq ліміту реєстрації, то неможлива реєстрація в ЄРПН; якщо сума ПН \leq ліміту реєстрації, то реєстрація в ЄРПН

Рис. 2.4. Порядок реєстрації податкової накладної в ЄРПН та перевірка «ліміту реєстрації»

Джерело: сформовано за [44, с. 379]

Проте, існують випадки, коли у ТОВ «Агрона Фрут Україна» мають право

включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної за відповідними документами (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Документи, які є підставою для відображення суми податкового кредиту без податкової накладної

Форма документа	Реквізити	Гранична сума постачання
Транспортний квиток	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця (крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами)	Без обмежень
Готельний рахунок	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень
Рахунок, який виставляється платнику ПДВ за послуги зв'язку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень
Рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень
Касовий чек	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, сума ПДВ, що сплачується у складі загальної суми (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника)	200 грн. (без урахування ПДВ) за день

Джерело: сформовано за даними підприємства

З вище викладеного видно, що усі документи повинні обов'язково містити загальну суму вартості отриманих товарів (послуг), суму ПДВ та податковий номер продавця. Крім того, усі документи, крім касового чеку, не мають граничного обмеження в сумі постачання. Отже, можна стверджувати, що не кожен касовий чек може виступати замінником податкової накладної, оскільки у ньому повинно бути визначено фіскальний та податковий номер постачальника. За касовими чеками також існує обмеження у включенні до податкового кредиту суми ПДВ, при цьому дане обмеження стосується чеків, зібраних за один день (240 грн.).

Порядок документування операцій з постачання товарів, які пов'язані з розрахунками з ПДВ узагальнено на рис. 2.5.

Для узагальнення інформації про розрахунки ТОВ «Агрона Фрут Україна» за усіма видами платежів до бюджету передбачено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

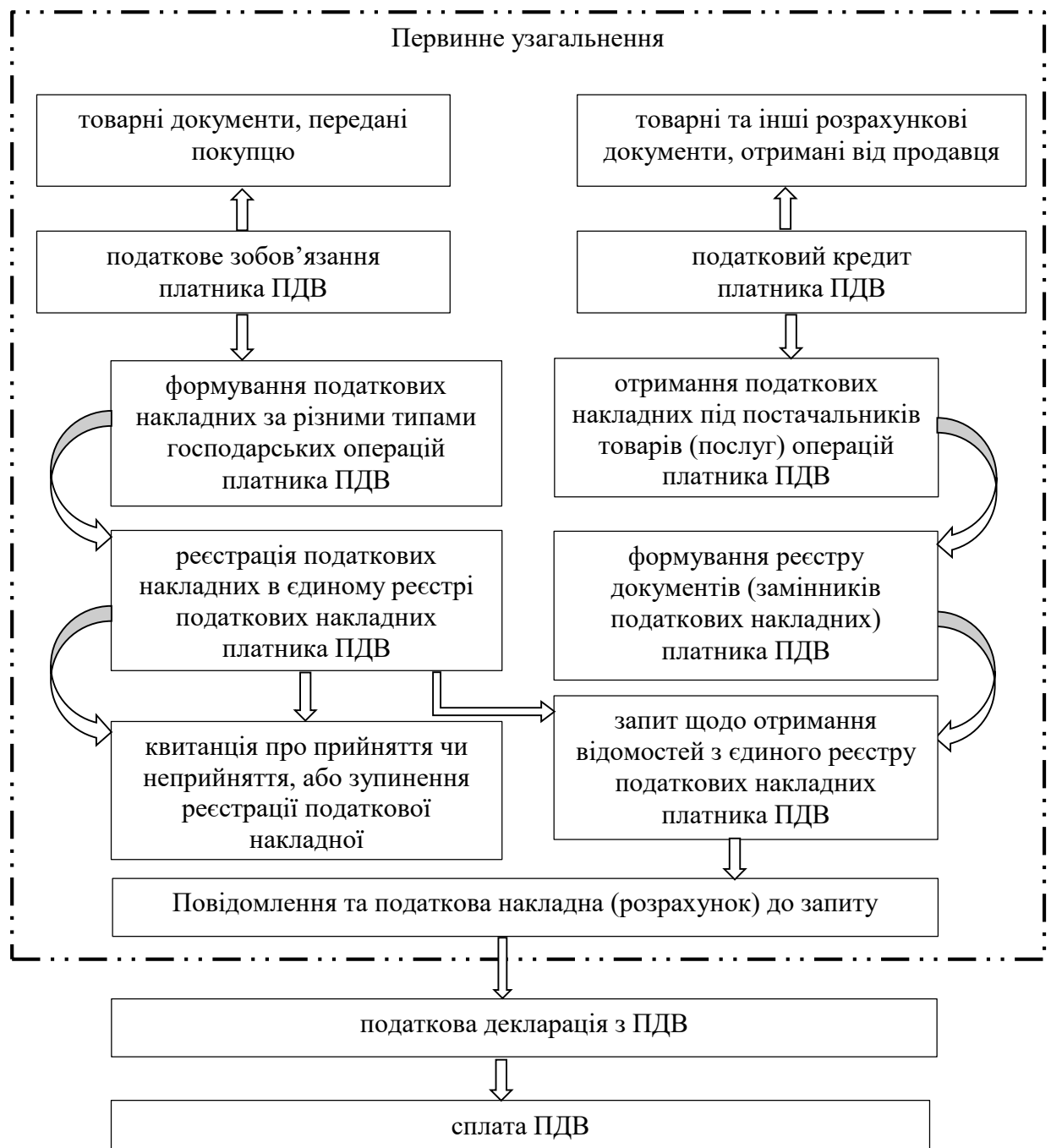


Рис. 2.5. Етапи первинного узагальнення розрахунків за ПДВ

Джерело: [53, с. 99]

Для обліку ПДВ до субрахунку 641 відкрито окремий аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість».

Виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відображається за кредитом субрахунку 641, а сума податкового кредиту з ПДВ та суми ПДВ, сплачені до бюджету – за дебетом субрахунку 641. На цьому рахунку визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниця між його дебетовим та кредитовим оборотом, за виключенням суми ПДВ (відображеної за дебетом) щодо сплати податку за попередній звітний період.

Крім того, для обліку податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК) з ПДВ, вищевказаною інструкцією передбачено ще два субрахунки, а саме:

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

Субрахунки 643 та 644 є транзитними та застосовуються для коригування ПЗ та ПК у випадку авансових платежів (з використанням субрахунків 301, 311, 371, 641, 681), тобто з метою відображення правила «першої події».

Варто звернути увагу на те, що підприємства – платники ПДВ, як на загальному, так і на спрощеному плані рахунків, повинні застосовувати субрахунки й аналітичні рахунки, зазначені в Інструкції №141. Інші субрахунки платники ПДВ можуть не використовувати, а також застосувати власну класифікацію субрахунків. Проте, у бухгалтерських програмах уніфікували нумерацію додаткових субрахунків й аналітичних рахунків для узагальнення даних щодо розрахунків з ПДВ.

У таблиці 2.4 розглянемо приклад відкритих підприємством субрахунків для обліку ПДВ.

Кожен із наведених субрахунків відіграє свою невеличку роль у складному механізмі обліку ПДВ. Наприклад, субрахунок 315/ПДВ надасть можливість виділити розрахунки за електронним рахунком у СЕА ПДВ серед інших спеціальних рахунків підприємства, відкритих у Казначействі. А, скажімо, субрахунок 641/ПДВ_{штраф} дозволить відстежити заборгованість за штрафами, пов'язаними з ПДВ, та її погашення. Адже штрафи сплачуються не

на електронний рахунок, а безпосередньо в бюджет. Це зручно, оскільки не буде «засмічений» інформацією щодо штрафів основний субрахунок 641/ПДВ.

Таблиця 2.4

Субрахунки, що застосовуються для бухгалтерського обліку ПДВ

№ рахунка	Назва
315/ПДВ	Розрахунки з Казначейством у системі електронного адміністрування ПДВ
641/ПДВ	Розрахунки за ПДВ
641/ПДВ штраф	Розрахунки з бюджетом за штрафними санкціями ПДВ
643/1	Податкові зобов'язання підтверджені
643/2	Податкові зобов'язання непідтверджені (очікувані)
643/3	Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню
643/4	Податкові зобов'язання (роздріб)
643/5	Умовний продаж
644/1	Податковий кредит підтверджений
644/2	Податковий кредит непідтверджений
644/3	Податковий кредит, що підлягає коригуванню

Джерело: узагальнено за [22]

Особливою групою є рахунки підтвердженого та непідтвердженого (очікуваного) ПДВ.

Звернемо увагу, що:

- ПДВ непідтверджений (очікуваний) проводиться в обліку на момент виникнення податкових зобов'язань/податкового кредиту за ПДВ на підставі первинних документів (обороті за Кт 6432 – у частині податкових зобов'язань і за Дт 6442 – у частині податкового кредиту).

- ПДВ підтверджений проводиться в обліку за фактом реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН (обороті за Дт 6432 – у частині податкових зобов'язань і за Кт 6442 – у частині податкового кредиту).

Порівняння непідтвердженого (очікуваного) і підтвердженого ПДВ дозволяє перевірити достовірність облікових даних. Бухгалтерські програми містять спеціальні звіти для аналізу ПДВ – обліку. Але й на око можна проконтролювати, чи всі податкові накладні складені й отримані, чи не подвоїлися помилково дані тощо. Так, сальдо субрахунку 6442 на кінець

періоду показує суму вхідного ПДВ із податкових накладних (у розрізі контрагентів), іще не зареєстрованих у ЄРПН. А залишок за субрахунком 6432 підкаже, що є постачання звітного періоду, за якими податкові накладні ще не складені або не зареєстровані.

Наступна група субрахунків – 6431, 6441 потрібна для відстеження ПДВ під час першої події – передоплати.

Задля полегшення самоперевірки рахунки обліку розрахунків із контрагентами (361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами») необхідно вести окремо за операціями з ПДВ і за операціями, звільненими від ПДВ.

Субрахунок 6434 «Податкові зобов’язання (роздріб)» дозволяє виділити ПДВ за роздрібними продажами, він ураховує особливість роздробу – одночасність оплати й відвантаження товарів (послуг).

Спеціальні субрахунки з обліку ПДВ (6433, 6435, 6443) застосовуються в особливих операціях. Згідно з п.п. 11 і 12 Інструкції №141, введено аналітичний рахунок «Податкові зобов’язання, що підлягають коригуванню» (6433). Він призначений для нарахування компенсуючих податкових зобов’язань відповідно до п.п. 198.5 і 199.1 ПКУ. За бажання можна розділити облік податкових зобов’язань у разі часткового (наприклад, увести аналітичний рахунок 64331) і повного (наприклад, аналітичний рахунок 64332) використання товарів (послуг) в не оподатковуваних ПДВ операціях і/або в негосподарській діяльності [21].

Субрахунок 6435 «Умовний продаж» використовується під час донарахування ПДВ згідно з п. 188.1 ПКУ (до мінімальної бази), у разі анулювання свідоцтва платника ПДВ (п. 184.7 ПКУ) та в інших випадках, коли ПКУ передбачає донарахування податкових зобов’язань.

Таблиця 2.5

**Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків
для обліку ПДВ у ТОВ «Агрона Фрут Україна»**

Рахунок, субрахунок, аналітичний рахунок	Характеристика
Розрахунки з ПДВ	
641/ПДВ «Розрахунки за ПДВ»	призначено для ведення обліку податку на додану вартість
641/2 «Розрахунки за ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ»	для відображення суми ПДВ, перерахованої до бюджету Казначейством
641/3 «Розрахунки за ПДВ за операціями бюджетного відшкодування»	для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за операціями, що оподатковуються за спецрежимом оподаткування в сфері сільського і лісового господарства та рибальства
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)
643/1 «Податкове зобов'язання із ПДВ»	використовується для обліку за звичними операціями, пов'язаними з передплатою
643/2 «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 обкладаються ПДВ, або в негосподарській діяльності
Податковий кредит	
644 «Податковий кредит»	для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання,
644/1 «Податковий кредит із ПДВ»	для обліку податкового кредиту в разі перерахування передплати за товари, роботи, послуги
644/2 «Податковий кредит непідтверджений»	для облік сум вхідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку, якщо у платника ПДВ є ПН від контрагента, яка зареєстрована в ЄРПН, але містить помилки

Джерело: сформовано заданими товариства

Аналітичний рахунок 6443 «Податковий кредит, що підлягає коригуванню» може використовуватися для різних цілей – для обліку коригувань податкового кредиту за бухгалтерськими довідками, за помилково отриманими або не отриманими від контрагента податковими накладними та розрахунками коригування тощо. Не всі підприємства користуються субрахунками 6435 і 6443, замінюючи їх рахунками підтвердженого та непідтвердженого ПДВ.

У таблиці 2.5 представлено характеристику основних субрахунків та аналітичних рахунків ТОВ «Агрона Фрут Україна» щодо обліку розрахунків з ПДВ.

Таблиця 2.6

Облікове відображення розрахунків за ПДВ у ЯДСС ІБКІЦБ НААН

Зміст операцій	Кореспонденція		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Облік податкового зобов'язання з ПДВ (перша подія відвантаження продукції)			
Відображено собівартість реалізованої продукції	901	27	10 000
Відвантажено продукцію покупцю і відображено дохід від реалізації	361	701	24 000
Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	701	641	4 000
Облік податкового зобов'язання з ПДВ (перша подія – отримання авансу)			
Отримано кошти від покупця за реалізовану продукцію	311	681	60 000
Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ	643	641	10 000
Відображено собівартість реалізованої продукції	901	27	80 000
Відвантажено продукцію покупцю і відображено дохід від реалізації	361	701	60 000
Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	701	643	10 000
Облік податкового кредиту (перша подія оприбуткування товарно-матеріальних цінностей)			
Оприбутковано виробничі запаси	20	631	60 000
Відображено суму податкового кредиту непідтверджений податковою накладною	644/2	631	10 000
Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/2	10 000
Перераховано кошти з розрахункового рахунку постачальнику	631	311	60 000
Облік податкового кредиту з ПДВ (перша подія перерахування авансу)			
Перераховано постачальнику передоплату в повному обсязі	371	311	60 000
Відображено суму податкового кредиту непідтверджений податковою накладною	644/2	644/1	10 000
Отримано від постачальника зареєстровану податкову накладну	641	644/2	10 000
Отримано від постачальника виробничі запаси	20	631	50 000
Відображено суму ПДВ при отриманні виробничих запасів	644/1	631	10 000
Відображено взаємозалік заборгованості за господарською операцією	631	371	60 000
Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ			
Перерахування (сплата) коштів на електронний рахунок в СЕА	315	311	60 000
Списання узгодженого податкового зобов'язання Держказначейством коштів з рахунку в СЕА	6411	513	47 000
Перерахування коштів з рахунку в СЕА на поточний рахунок платника	311	315	13 000

Джерело: сформовано за даними товариства

Зміст господарських операцій по розрахунках за ПДВ у ТОВ «Агрона Фрут Україна» представлено таблиці 2.6.

ТОВ «Агрона Фрут Україна» облікової роботи узагальнює у журналі-ордері 3 Г с.-г. та податковій декларації з ПДВ.

Під час написання магістерської роботи було встановлено, що

бухгалтерський облік ПДВ у ТОВ «Агрона Фрут Україна» здійснюється у відповідності до вимог Податкового кодексу України.

У законодавчих та нормативних актах позиції аналітичного фінансового обліку ПДВ не прописані. Їх обирає кожний платник самостійно відповідно до його облікової політики. В одних підприємствах такими позиціями є окремі контрагенти, а в інших – кожен договір контрагента або група контрагентів з різними умовами оподаткування. На вибір способу впливає також технічний чинник – конфігурація програмного забезпечення. У податковому обліку позицією аналітичного обліку виступає окрема операція поставки товарів (робіт, послуг) з окремим контрагентом, що оформлена окремою податковою накладною. Останню фіксують у ЄРПН. Отже, аналітичне групування операцій в різних видах обліку може відбуватися окремо. По суті, на сьогодні в обліку і звітності підприємства України використовують переважно схему паралельної моделі податкового і фінансового обліку ПДВ. Це означає, що порядок бухгалтерського фінансового обліку операцій на субрахунку 641«Розрахунки за податками» за ПДВ (або субрахунку 6415 в програмі 1С Бухгалтерія) жодним чином не впливає на показники декларації з ПДВ. Останні формуються за правилами і нормами V розділу ПКУ.

Згідно Податкового Кодексу України ставки податків встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах в табл. 2.7.

Зміцнення фінансового стану та покращення платоспроможності вітчизняних підприємств в сучасних умовах господарювання потребують підвищеної уваги до організації та здійснення внутрішнього контролю за розміром грошових коштів, спрямованих на погашення заборгованості підприємства з податку на додану вартість, швидкістю їх обертання тощо.

Таблиця 2.7

Ставки податків в Україні станом на 1.01.2023 р.

Податок на прибуток	
1	2
Чинна модель у 2015 році	Нова модель у 2023 році
Базова (основна) ставка: 18%	Базова (основна) ставка: 18%

База: розрахована на основі ПСБО або МСФЗ (для публічних компаній або за вибором)	База: розрахована на основі НП(С)БО або МСФЗ (для публічних компаній або за вибором)
Єдиний соціальний внесок	
Чинна система у 2015 році	Нова система у 2023 році
База оподаткування Заробітна плата й деякі доходи, відмінні від заробітної плати та інвестиційного доходу. Не перевищують 17 мінімальних місячних заробітних плат (20706 грн; 17 x 1218 грн)	Працівники не сплачують ЄСВ із заробітної плати й інших доходів
Ставки Роботодавець - 36,2 % (у середньому). Робітник - 3,6%	Ставки Роботодавець - 22%. Робітник - 0%
ПДВ	
Чинна система у 2015 році	Нова система у 2023 році
Ставка: 1. загальна - 20%; 2. експорт - 0%; 3. лікарські засоби тощо – 7%	Ставка: 1. загальна - 20%; 2. експорт - 0%; 3. лікарські засоби тощо – 7% 4. деяка с/г продукція – 14 %
Військовий збір	
Чинна система у 2015 році	Нова система у 2023 році
Військовий збір - 1,5%	Військовий збір - 1,5% (подовження на 2023 рік)

Джерело: власна розробка на базі даних ПКУ

Модифікуючи визначення внутрішнього контролю, під внутрішнім контролем будемо розуміти сукупність форм, методів, інструментів, прийомів та процедур контролю, за допомогою яких суб'єкт контролю одержує інформацію про фактичний стан розрахунків за податком на додану вартість, встановлює відхилення отриманих даних від очікуваних, виявляє причини цих відхилень та розробляє заходи з метою їх усунення або попередження виникнення у майбутньому. Здійснення внутрішнього контролю показників Податкової декларації з податку на додану вартість, встановлення причин та оцінка факторів, які позитивно чи негативно впливають на їх розмір та структуру, неможливе без достовірної та релевантної аналітичної інформації, тобто без його аналітичного забезпечення.

2.3. Звітність з податку на додану вартість та порядок її формування

Підприємницька діяльність економічних суб'єктів у сучасних умовах має

все більшу залежність від економічної інформації, систематизація якої, обумовлюється, в першу чергу, інтересами користувачів. Найважливішими джерелами такої інформації є фінансова, управлінська та податкова звітність [10, с. 109].

В економічному розвитку країни звітність відіграє значну роль, оскільки інформація звітності використовується як для економічного аналізу діяльності підприємства, так і для управління ним, для накопичення та узагальнення інформації в масштабах галузі економіки, видів діяльності, усього економічного механізму країни. Тому ринкова економіка висуває високі вимоги до формування та ефективності використання показників звітності суб'єктів господарювання, глибини економічного, фінансового та стратегічного аналізу і прогнозування їх подальшого розвитку [20, с. 7].

Метою складання звітності підприємств є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище підприємства, результати діяльності, рух грошових коштів та інші показники його діяльності.

У широкому розумінні користувачем інформації в системі є фізична або юридична особа, яка в установленому законодавством порядку отримала право доступу до такої інформації.

Користувачами звітності є фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Звітність підприємств – це система узагальнюючих та взаємопов'язаних показників наведених у спеціально затверджених формах звітності: бухгалтерської, фінансової, за податками, з загальнообов'язкового державного соціального страхування, статистичної, внутрішньофірмової тощо, яка подається користувачам та характеризують результати і умови діяльності підприємства за визначений (звітний) проміжок часу.

Складанням бухгалтерської звітності завершується обліковий цикл обробки даних засобами бухгалтерського обліку. Бухгалтерська служба підприємства (організації, закладу) формує інформацію одночасно у системах

бухгалтерського, фінансового, податкового, управлінського (внутрішньогосподарського) та статистичного обліку.

Зовнішню звітність залежно від джерел інформації та показників, які вона містить, поділяють на бухгалтерську, фінансову, податкову, статистичну і спеціальну [20, с. 10].

Фінансова звітність – це інструмент прийняття управлінських рішень через формування повної, зрозумілої та достовірної інформації щодо фінансового стану підприємства, його результатах діяльності та руху активів. Доречним є твердження щодо визначення двох напрямів до поняття «звітність»:

1) це економічна інформація, що характеризує результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства;

2) це елемент методу бухгалтерського обліку, що полягає в узагальненні та поданні інформації за результатами діяльності підприємства. Звітність є документом зі специфічними ознаками, що характеризує підсумкову інформацію, сформовану за результатами інформаційних потоків бухгалтерського обліку для забезпечення різних запитів користувачів.

На підставі універсальної моделі прийняття рішень під час формування облікової політики можна стверджувати, що від ступеня свободи вибору застосовуваних методів обліку і професійного судження осіб, відповідальних за прийняття даних рішень залежить достовірність і об'єктивність фінансової звітності, яка в свою чергу впливає на якість аналітичних фінансових показників. В результаті процесу формування облікової політики та подальшого її застосування в обліковій роботі уявлення фінансового стану економічного суб'єкта виявляються досить гнучкими [10, с. 110].

Фінансова звітність підприємства складається з:

- Балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1;
- Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2;
- Звіту про рух грошових коштів, форма № 3;
- Звіту про власний капітал, форма № 4;

– Приміток до фінансової звітності, форма № 5 з додатками: Звіту за сегментами, форма № 6 та пояснювальної записки.

Податкова звітність часто має ознаки облікових реєстрів (підприємства самостійно розробляють їх склад), розрахункових відомостей (наприклад, розрахунок податку на майно, розрахунок податку на землю; розрахунок рентних платежів; розрахунок податку на користувачів транспортних засобів тощо), в яких і узагальнюється інформація про інформаційні факти підприємницького життя. Податкові реєстри, на основі інформації яких формується податкова база, є, як правило, конкретизацією даних, що демонструються у конкретному рядку податкової декларації з податку на прибуток підприємства за звітний (податковий) період [10, с. 111].

Податкова звітність включає звітність підприємства-платника податку за кожним визнаним Податковим кодексом України податком; найчастіше – це:

1. Податкова декларація з податку на прибуток підприємств;
2. Податкова декларація з податку на додану вартість;
3. Податкова декларація про майновий стан і доходи;
4. Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ);
5. Інші форми податкової звітності (декларації, розрахунки).

До складу спеціальної звітності підприємства як страхувальника щодо загальнообов'язкового державного соціального страхування належать такі форми звітності:

1. Звіт щодо суми нарахованого єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
2. Інші форми звітності залежно від особливості діяльності підприємства і галузі [20, с. 10].

Статистична звітність має характерні риси, оскільки її склад залежить від виду діяльності, галузевої належності підприємства тощо [20, с. 10].

Внутрішня звітність передбачає звітні форми, які складаються на

підприємстві для управління його діяльністю [20, с. 10].

Суттєвою ознакою податкової звітності є доступність її використання в якості первинного документа в бухгалтерському обліку та для складання інших форм звітності в системі оподаткування. Отже, досить затребуваними часом є підвищення інформаційної ємності первинних і звітних податкових документів із виокремленням даних і відомостей для здійснення податкових розрахунків із дотриманням інформаційної достатності, своєчасності та правдивості з мінімізацією інформаційної асиметрії для поміркованості вартості робіт і витратах часу, використаних при складанні облікових документів та заповненні податкових документів. Вся інформація, яка надається фінансовим обліком, не повинна сприйматись як існуюча на теперішній час, оскільки вона відноситься вже до ретроспективних фактів і не містить прогнозних показників. Систематизована інформація в управлінському обліку дозволяє приймати управлінські рішення в отриманні стабільних результатів економічного суб'єкта як у звітному періоді, так і в майбутньому [20, с. 112].

На дату складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) кінцеве сальдо субрахунків 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» підлягає розгорнутому відображенню в активі і пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Варто звернути увагу, що за наявності сальдо за субрахунком 643 воно відображається в активі балансу за статтею «Інші оборотні активи», а за субрахунком 644 – у пасиві за статтею «Інші поточні зобов'язання», а не як заборгованість за розрахунками з бюджетом.

Наприклад, у підприємства при перерахуванні авансу постачальнику виник податковий кредит на суму 3 млн. грн., водночас при отриманні авансу від покупця виникло податкове зобов'язання на суму 10 млн. грн. Різниця між сумою податкового зобов'язання і податкового кредиту 7 млн. грн. визнається сумою ПДВ, яку необхідно сплатити до бюджету. Дана сума підлягає відображенню у III розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) у статті

1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». Припустимо, що настання другої події, а саме отримання товарів, робіт, послуг від постачальника та відвантаження таких цінностей покупцю в рахунок відповідно раніше виданих та отриманих авансів, відбулося в другому кварталі, тобто після 31 березня. За даними наведених операцій при складанні фінансової звітності за I квартал суб'єкт господарювання має визнати у Балансі (Звіті про фінансовий стан), окрім заборгованості перед бюджетом за ПДВ, інші оборотні активи та інші поточні зобов'язання.

Такий підхід призводить до необґрунтованого завищення значення валюти Балансу (Звіту про фінансовий стан) на період до настання другої події, що негативно впливає на загальний фінансовий стан підприємства, так як інформація про нього є досить недостовірною.

Опрацювавши баланс ТОВ «Агрона Фрут Україна» визначено, що за останні три роки заборгованості перед бюджетом немає, що свідчить про дотримання норм чинного законодавства щодо адміністрування та обліку ПДВ.

ТОВ «Агрона Фрут Україна», як і інші платники ПДВ, за розрахунками з ПДВ формує Податкову Декларацію з додатками. При необхідності коригування самостійно виявлених помилок – уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

Податкова декларація, розрахунок (податкова декларація) – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого або сплаченого податку.

Податкову декларацію подають в електронній формі за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Відповідно ПКУ передбачено ряд додатків до декларації [52]:

- 1) розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Д1);
- 2) довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2);
- 3) розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3);
- 4) заяви про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунок реєстраційної суми правонаступника (Д4);
- 5) розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5);
- 6) довідка (Д6) подається платниками, які заповнюють рядок 5 декларації, та підприємствами (організаціями) інвалідів;
- 7) розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7);
- 8) заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д8);
- 9) додаток ДС 9 – розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними в Законі України «Про державну підтримку сільського господарства України», та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС9). Додаток 9 додається до декларації, в якій у полі «Сільськогосподарський товаровиробник, внесений або який претендує на

внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації» наявна позначка «1» або «2».

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

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

ТОВ «Агрона Фрут Україна» додатки формує до декларацій за наявності подій, які підлягають відображенню у таких додатках:

- додаток 2 – довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2);

- додаток 5 – розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5).

Отже, на базовому підприємстві складання Податкової декларації з ПДВ виконується згідно вимог облікового та податкового законодавства.

2.4. Аналітичне забезпечення розрахунків за податком на додану вартість

Питання аналізу розрахунків з бюджетом та позабюджетних платежів в сучасній літературі з аналізу діяльності підприємства висвітленні погано.

Вплив податкового фактору є важливим для управлінських рішень на сучасному етапі розвитку економіки. Комплексність використання на

підприємстві управлінських функцій, зокрема, обліку, аналізу та контролю податкових платежів, дозволяє адекватно та своєчасно реагувати на зміни в економічній ситуації країни та податковій політиці держави, підвищувати ефективність діяльності підприємства та отримувати максимальний результат діяльності за умов мінімізації витрат.

Проблема побудови ефективної податкової системи – одна з найбільш актуальних у нашій державі. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення і аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, так і світового досвіду у сфері оподаткування.

Найбільш проблемним податком, запозиченим з досвіду зарубіжних країн, є податок на додану вартість. Це відносно молодий податок, який виник в першій половині 20 століття. В Україні ПДВ є одним із найбільш значимих бюджетоформуючих податків та його застосування є одною з умов входу нашої країни до ЄС.

У контексті Угоди про асоціацію Україна має ставити за мету не тільки формальне наближення законодавства про ПДВ України до законодавства ЄС, а й перейняття найкращих елементів системи ПДВ, насамперед, з метою усунення торговельних бар'єрів між Україною та ЄС, й удосконалення вітчизняного законодавства. Проблема реформування ПДВ в Україні є істотною для всього українського суспільства.

Податок на додану вартість обґрунтовано вважають найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє вагомую роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн світу.

Він є провідним непрямим податком в Україні та країнах-членах ЄС, оскільки частка його надходжень у доходах державних бюджетів країн досягає 45%. ПДВ має вирішальний торговельний, технологічний, майновий, інноваційний, економічний і соціальний вплив на розвиток економіки держави. На фіскальну ефективність податку здійснює вплив значна кількість факторів: база оподаткування, еластичність споживання щодо цін та доходів, диференціація ставок, податкові пільги, сезонні коливання надходження

податку, рівень точності планування надходжень податку, рівень податкової дисципліни та інші.

На сьогоднішній день в Україні порядок обчислення і сплати податку на додану вартість регламентується Податковим кодексом України. Згідно статті 14 п.1.178 – податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до його норм. Це податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва й обігу, що включається у вигляді надбавки в ціну товару, робіт та послуг і повністю оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг. Головними структурними складовими елементів податку є платник податку, об'єкт оподаткування та ставка податку. Сума до сплати визначається як різниця податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Головна проблема, яка виникає при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку пов'язана з тим, що правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ не співпадає з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку.

Аналіз господарської діяльності передбачає систему філософських, спеціальних економічних, математичних та інших знань, які допомагають робити обґрунтовані судження про природу, зміну і розвиток економічних явищ та процесів. Ці знання дають змогу формувати логіку мислення, формалізувати події, давати наукову інтерпретацію сутності об'єктивних і суб'єктивних змін.

Важливим аспектом ефективного управління підприємством є не лише бажання максимізувати прибутки підприємства, а й поліпшити аналіз податків підприємства, враховувати норми податкового навантаження, прогнозувати платежі у бюджет на наступні періоди. Протягом існування податкової системи розроблено багато зарубіжних та вітчизняних методик щодо визначення податкового навантаження, але єдиних підходів досі не існує. Причому більшість науковців розглядає податкове навантаження на рівні держави, і лише деякі - на рівні підприємства. У різні часи проблему

податкового навантаження розглядали такі видатні науковці, як: О. Амоша, Н. Бенч, В. Вишневський, А. Єлісеєв, Л. Єріс, О. Єськов, А. Загородній, Ю. Іванов, М. Литвин, А. Сміт, А. Соколовська, Л. Сухарева.

Аналіз розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість має надзвичайно важливе значення для фінансового благополуччя та економічного зростання підприємства.

Податок на додану вартість нерозривно пов'язаний із грошовими коштами, а розрахунки з бюджетом за цим податком - із рухом грошових коштів. Так, наприклад, відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету є не що іншим як надходженням грошових коштів, погашення зобов'язань за цим податком - їх витрачанням.

Окрім того розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість можна розглядати як дебіторську та кредиторську заборгованість. Сума ПДВ нарахована до сплати в бюджет по своїй суті є ніщо інше як кредиторська заборгованість підприємства перед Державним бюджетом, а сума ПДВ, що підлягає бюджетному відшкодуванню - дебіторська заборгованість бюджету.

Одним із засобів формалізації аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є розробка організаційно-інформаційної моделі. Важливим принципом створення такої інформаційної бази аналізу виступає забезпечення повноти інформації щодо досліджуваного об'єкта.

Організаційно-інформаційна модель аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість складається з шести взаємопов'язаних блоків.

Перший блок - «Мета і завдання аналізу».

Аналіз розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість здійснюється з метою дослідження стану і динаміки розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, факторів, що спричиняють вплив на ці розрахунки та виявлення доступних джерел коштів і оцінки можливості їх мобілізації.

Досягнення цієї мети забезпечується вирішенням наступних завдань:

- аналіз формування кредиторської заборгованості;

- аналіз формування дебіторської заборгованості;
- загальний аналіз розрахунків з бюджетом;
- аналіз руху грошових коштів.

Другий блок - «Об'єкти та суб'єкти аналізу».

Об'єктами аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість являються дебіторська та кредиторська заборгованість, розрахунки з бюджетом в цілому та за видами податків і платежів, грошові потоки підприємства.

Суб'єктами аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є вищі посадові особи підприємства, його економічні служби, керівники функціональних підрозділів, власника та акціонери, а також, зовнішні користувачі.

Третій блок - «Система показників аналізу».

Система економічних показників аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість складається із аналітичних та відносних показників.

До аналітичних відносять: абсолютні показники динаміки, залишки та обороти з надходження податку на додану вартість та погашення зобов'язань з цього податку.

До відносних показників належать відносні показники структури та динаміки розрахунків з бюджетом.

Четвертий блок - «Інформаційна база аналізу».

Інформаційне забезпечення аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість становить зовнішня (інформація, що виникає за межами підприємства) та внутрішня інформація (сукупність даних, які виникають на самому підприємстві та характеризують його діяльність та фінансовий стан).

До зовнішньої інформації належать: правова (законодавчі акти, що регулюють діяльність підприємств у сфері оподаткування), директивна (Постанови міністерств і відомств) нормативна, довідкова. Ця інформація в основному використовується для оцінки та контролю відповідності

розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість вимогам законодавчих документів.

До внутрішньої інформації належать: фактографічна (дані бухгалтерського обліку та поза облікова інформація що міститься у наказах, актах ревізій, аудиторських висновках тощо). Фактографічна інформація використовується для характеристики стану розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість у певний момент часу або за певний період. Зіставлення цієї інформації з правовою, директивною та нормативно-довідковою є основою для загального економічного аналізу.

П'ятий блок - «Методичне забезпечення аналізу».

Методичні прийоми обробки інформації поділяються на дві групи: економіко-логічні та економіко-математичні.

До першої групи, економіко-логічних, відносяться: групування, порівняння, розрахунок відносних показників, розрахунок середніх показників, деталізація.

До другої групи, економіко-математичних, відносяться: методи обробки динамічних рядів, методи кореляційно - регресійного аналізу, методи моделювання.

Шостий блок - «Прийоми узагальнення та реалізація результатів аналізу».

Узагальнення і реалізація результатів аналізу розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість здійснюється наступними шляхами:

- систематизація інформації;
- розробка багатоваріантних засобів щодо поліпшення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- оформлення результатів аналізу та передача їх в управлінські структури;
- вибір оптимального варіанту заходів щодо поліпшення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- прийняття рішення щодо обраного варіанту організації заходів;

- доведення прийнятого рішення до виконавців;
- забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень.

Загальний аналіз розрахунків з бюджетом за ПДВ передбачає наступні етапи:

- класифікація розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість: як дебіторська або кредиторська заборгованість.
- оцінка структури (вертикальний аналіз) - визначення питомої ваги ПДВ у всіх податках, розрахунок питомої ваги податкового кредиту в дебіторській заборгованості і податкових зобов'язань в кредиторській заборгованості підприємства.
- оцінка динаміки (горизонтальний аналіз) полягає в аналізі динаміки розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.
- загальна оцінка стану та динаміки розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Етапи аналізу розрахунків з бюджетом за ПДВ:

- Побудова системи коефіцієнтів.
- Обґрунтування критеріїв та оцінки показників.
- Розрахунок відповідних коефіцієнтів на початок і кінець звітного періоду.
- Оцінка динаміки коефіцієнтів протягом звітного періоду.
- Загальна оцінка розрахунків з бюджетом за ПДВ.

Аналіз розрахунку нарахованих податків проведемо за допомогою даних таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Аналіз розрахунку нарахованих сум податку на додану вартість за 2021-2022 рр., грн.

Місяць	Нараховано податку на додану вартість		Відхилення
	2021 рік	2020 рік	
Січень	285550	234580	-50970
Лютий	267360	253570	-13790
Березень	321690	264580	-57110
Квітень	332610	312860	-19750
Травень	347140	304580	-42560
Червень	345150	312450	-32700

Липень	372120	306480	-65640
Серпень	338460	294880	-43580
Вересень	291810	243560	-48250
Жовтень	309950	254320	-55630
Листопад	332740	262560	-70180
Грудень	304570	263840	-40730
Всього	384915	3308260	-540890

Як видно з даних таблиці 2.8 в 2022 році нарахованого податку зменшилось на 540890 грн. порівняно з 2021 роком. Це відбулось в основному за рахунок зменшення реалізованої продукції та військового стану в Україні.

Забезпечення ефективності правового регулювання ПДВ і механізму його відшкодування тривалий час залишатиметься предметом низки законодавчих ініціатив, указів Президента України, урядових і відомчих рішень та наукових дискусій, що має сприяти: подоланню наслідків економічної кризи й «тінізації», стимулюванню економічного зростання, запровадженню нових методів адміністрування, захисту інтересів вітчизняного бізнесу, підвищення добробуту громадян.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Формування облікової політики ПДВ для цілей економіки підприємства

Однією з важливих складових ефективної діяльності будь-якої організації незалежно від форми її власності та виду діяльності є адекватне, своєчасне, впорядковане інформаційне забезпечення. Відомо, що більш ніж 80 % інформації на підприємстві формується на основі облікових даних. Тому якісне інформаційне забезпечення функціонування підприємства значною мірою залежить від правильно організованого ведення бухгалтерського обліку. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розроблення його облікової політики, що є основою ведення бухгалтерського обліку [18, с. 111].

Облікова політика підприємства – ключовий крок в організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві, інструмент впливу на окремі параметри обліку, оптимізації об'єктів обліку та, за потреби, відстоювання інтересів підприємства в суді.

Відповідно до ст. 1 Закону про бухгалтерський облік, облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [64]. Особливості формування та внесення змін до елементів облікової політики залежно від застосовуваної підприємством концептуальної основи визначаються ПБО 6 та МСБО 8.

Трактування терміну «облікова політика» як у міжнародному, так і в вітчизняному законодавствах (табл. 3.1) передбачає, що підприємство до початку звітного періоду вибирає в межах, встановлених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку, які використовуються ним для ведення поточного

обліку і складання фінансової звітності. З одного боку, це забезпечує однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту [41, с. 1008].

Таблиця 3.1

Трактування терміну «облікова політика» в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах

Нормативний акт	Визначення поняття
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності

Джерело: [41, с. 1008]

В умовах ринкового середовища дієвим інструментом забезпечення оптимізації оподаткування є облікова політика, на розробку якої значний вплив справляє нестабільність правового середовища в Україні, зокрема податкового [3, с. 13].

У Положенні про облікову політику підприємства обов'язково мають бути закріплені положення щодо обліку податкових розрахунків, зокрема ПДВ.

Наразі у літературі виділяють декілька варіантів закріплення обраного підприємством варіанту обчислення податків: у податковій політиці або в обліковій політиці [28, с. 176].

Однак, підтримуємо думку тих науковців, які стверджують, що з точки зору бухгалтерського обліку облікова політика є значно ширшою за податкову. Відповідно, положення податкової політики щодо обліку податкових розрахунків на підприємстві мають бути складовою загального Положення про облікову політику, а не окремим документом. Облікова

політика повинна бути єдиною та враховувати вимоги різних користувачів облікової інформації.

Під обліковою політикою розрахунків за ПДВ слід розуміти спосіб організації та ведення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ [82, с. 193].

Сучасне податкове законодавство забезпечує суб'єкту господарювання різні підходи до формування податкової бази за різними податками із наданням альтернативи при виборі податкового режиму. Отже, кожен етап формування облікової політики підпорядковується не лише обраним методам, принципам і процедурам, а й визначаються результатами господарської діяльності підприємства [10, с. 129].

Розробка та впровадження облікової політики підприємства для цілей оподаткування значно спростить роботу бухгалтерії в частині нарахування податків з точки зору повноти, об'єктивності, достовірності їх відображення. Вона спрямована на розкриття невикористаних резервів підприємства за допомогою застосування податкового законодавства, оптимізації податкоутворюючої бази для цілей оподаткування, забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю і своєчасного виконання зобов'язань перед державою та уникнення непорозумінь з податковими органами [3, с. 13].

В обліковій політиці для цілей оподаткування є наявною група методів формування показників для розрахунку податкової бази, а отже, і для можливості вибору економічно обґрунтованих методів обліку, що є інструментом для розробки облікової політики підприємства відповідно до попередньої практики діяльності та її інтеграцією з податковою політикою. Такий комплекс методів сприяє спрощенню ведення обліку та підвищує якісний рівень інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття рішень у всіх аспектах діяльності підприємств зі сприянням виконання ним обов'язків щодо податкових розрахунків з бюджетом [10, с. 131].

Облікова політика є вільним вибором суб'єкта господарювання із запропонованих державою базових положень, що узагальнюється у правах на

її розробку: обрання способу обліку з альтернатив, визначених нормативно-правовими актами; розроблення власного способу обліку, керуючись нормативно-правовими актами, із посиланням на тлумачення, що запропоновані в законодавстві [10, с. 131].

Беззаперечно, облікова політика є середовищем інтеграції бухгалтерського обліку та податкової системи для формування інформаційного забезпечення прийняття рішень різними групами користувачів. Складання груп елементів сприяє визначенню на підприємстві комплексу принципів і процедур, на підставі яких, в наслідок часового контексту, здійснюється керівний вплив на результати бухгалтерської звітності та, відповідно, на розрахунок податкової бази [10, с. 132].

Отже, облікова політика є результатом вираженого поєднання права вибору підприємством методів бухгалтерського обліку та вимог, що висуваються регулюючими органами щодо формування уніфікованої інформаційної системи, яка забезпечує запити різних рівнів управління внутрішнього та зовнішнього середовища [10, с. 133].

Між облікової політикою та податковою системою існує тісний зв'язок, що виявляється в організації обліку для цілей оподаткування діяльності підприємства. Отже, розробка облікової політики здійснюється з урахуванням оптимального варіанту для ефективності системи оподаткування [10, с. 134].

В обліковій політиці для цілей оподаткування економічного суб'єкта необхідно відобразити сукупність методів формування показників для визначення податкової бази (методологічні прийоми і способи) і загальний порядок ведення обліку податкових розрахунків і платежів (організаційнотехнічні способи обліку) [10, с. 134].

У додатках до облікової політики для цілей оподаткування повинні бути затверджені відповідні форми аналітичних реєстрів, первинних документів, які підприємство розробляє самостійно. Тобто економічні суб'єкти зобов'язані формувати облікову політику для цілей оподаткування, як мінімум, для всебічного ведення бухгалтерського обліку, що стосується порядку обліку

елементів оподаткування [10, с. 134].

Інформація за обліковою процедурою щодо податкових розрахунків і платежів має висвітлювати: порядок формування доходів із виокремленням частки витрат, які включаються в розрахунок для цілей оподаткування; суму витрат (збитків), які включаються до витрат майбутніх податкових періодів; алгоритм формування резервів; обсяг заборгованості за податковими платежами до бюджету [10, с. 135].

Керівний вплив облікової політики на справляння податкових зобов'язань є спірним, оскільки він виявляється при відстрочці сплати податку. На теперішній час дана проблема багато в чому вирішується саме за допомогою облікової політики, що надає можливість обрати економічно обґрунтовані методи обліку, і, таким чином, дозволяє облікову політику поєднати з політикою для цілей оподаткування прибутку з урахуванням вже напрацьованої практики використання однакових методів обліку [10, с. 136].

Кожна облікова політика містить об'єкти й елементи. Об'єктом облікової політики розрахунків за ПДВ є безпосередньо розрахунки за ПДВ. Натомість елементи облікової політики розрахунків за ПДВ слід розглядати в розрізі складових організації бухгалтерського обліку: технічній, організаційній і методичній [82, с. 192].

Із точки зору безпосередньо забезпечення правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ найбільше значення має методична складова. Ураховуючи невизначені законодавством та варіативні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, у Положенні про облікову політику підприємства мають закріплюватися такі елементи (табл. 3.2).

Для ведення обліку розрахунків за ПДВ підприємство може обрати один із двох методів нарахування ПДВ, передбачених Податковим кодексом: касовий або нарахувань (загальний). Від вибору методу залежить дата визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ.

Таблиця 3.2

Положення облікової політики щодо методичної складової розрахунків з ПДВ

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Метод нарахування ПДВ	касовий; нарахувань (загальний)
Методика ведення окремого обліку розрахунків за ПДВ	в окремих регістрах бухгалтерського обліку; у відповідних аналітичних розрізах рахунків бухгалтерського обліку
Процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються й не оподатковуються ПДВ	умовний продаж; частка використання сплаченого (нарахованого) податку

Джерело: [82, с. 193]

Закріплення методики ведення окремого обліку пов'язане з необхідністю виділення із загальної сукупності тих операцій, які оподатковуються за ставкою 0%, звільнені від оподаткування й не є об'єктами оподаткування. Така необхідність обумовлюється різним порядком оподаткування операцій, а також необхідністю звітування в розрізі зазначених операцій перед внутрішніми та зовнішніми контролюючими органами.

Процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ, підлягає закріпленню в обліковій політиці підприємства, оскільки від правильності розподілу таких сум залежить правильність визнання податкового кредиту. Помилки в обчисленні суми податкового кредиту призводять до значних штрафних санкцій, що накладатимуться на підприємство [82, с. 193].

Пропозиції щодо спеціального розділу «Податкові розрахунки підприємства» узагальнено в таблиці 3.3.

Закордонний досвід свідчить про доцільність застосування єдиного рахунку для обліку розрахунків за податками і платежами. Вчені дискутують з цього приводу. Повністю погоджуємось з різномаяттям думок, оскільки діюча методика обліку нарахування і сплати податку не може бути втілена в облікову діяльність шляхом відображення і нарахування, і розрахунків за податками на одному рахунку.

**Витяг з удосконаленого Наказу про облікову політику в частині
розрахунків за податками і платежами**

№ з/п	Пункт розділу	Характеристика
Розділ удосконаленого Наказу про облікову політику з пропонованою назвою «Податковий облік ТОВ «Агрона Фрут Україна»		
1	Вибір системи оподаткування ТОВ «Агрона Фрут Україна»	Обрано загальну
2	Вибір можливості реєстрації платником ПДВ	Зареєстровано з __.__.____ року
3	Вибір форма обліку	Обрано автоматизовану, ПЗ: 1С: Бухгалтерія 8.2
4	Документальне забезпечення формування доходів	Документи, сформовані в ПЗ: 1С: Бухгалтерія 8.2 у вигляді рахунків-фактур, видаткових накладних, ТТН, актів приймання виконаних робіт тощо.
5	Документальне забезпечення формування витрат	Документи, сформовані в ПЗ: 1С: Бухгалтерія 8.2 у вигляді рахунків-фактур, актів, прибуткових накладних, ТТН, актів здачі-приймання робіт або надання послуг або виконання робіт тощо
6	Документальне забезпечення формування податкового зобов'язання з ПДВ	Документи, сформовані в ПЗ: 1С: Бухгалтерія 8.2 у вигляді банківської виписки, видаткових накладних, актів здачі-приймання робіт або надання послуг або виконання робіт тощо
7	Документальне забезпечення формування податкового кредиту з ПДВ	Документи, сформовані в ПЗ: 1С: Бухгалтерія 8.2 у вигляді банківської виписки, актів, актів здачі-приймання робіт або надання послуг або виконання робіт тощо, прибуткових накладних та інших
8	Розроблений графік документообігу	Розроблено і представлено у вигляді додатку до Наказу
9	Розроблений Бухгалтерський податковий календар	Розроблено і представлено у вигляді додатку до Наказу

Пропозиції щодо уніфікації інформації на одному рахунку зумовлює необхідність перегляду та зміну порядку обліку і витрат, і кредиторської заборгованості суб'єктів підприємництва.

3.2. Податкове консультування як складова удосконалення адміністрування ПДВ

Визначальною умовою існування держави, що забезпечує можливості

виконання соціально-економічних та інших функцій, виступає достатність фінансових ресурсів. Найбільш значущим джерелом їх формування є податки, які становлять до 80% доходів бюджетної системи країни. Виконання плану податкових надходжень до бюджету більшою мірою залежить від ефективності адміністрування окремих видів податків. Узгодження інтересів бюджетної системи та податкових агентів під час здійснення нарахування та сплати податків є базисом для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання, з одного боку, та зростання фіскальної ефективності податків – з іншого. Однак в умовах переходу на моделі податкової оптимізації, суб'єкти господарювання стикаються з недостатньо регульованими методами фіскального адміністрування, зокрема постійними змінами податкового законодавства, процедур взаємодії з фіскальними інституціями, розбіжностями та дуальністю трактування податкового законодавства тощо [82, с. 313].

У сфері оподаткування перетинаються інтереси держави й регіонів з інтересами платників: суб'єктів господарювання та громадян. У спрощеному вигляді механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави й платників може бути представлений у такому вигляді. З огляду на пріоритетність фіскальної функції податків, держава зацікавлена у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходить у бюджети всіх рівнів і державні цільові фонди. Однак надмірне підвищення податкового навантаження (пріоритет інтересів держави) позбавляє платників стимулу до розвитку й розширення масштабів діяльності, що веде до таких негативних наслідків, як пригнічення підприємницької ініціативи й стагнація, ухилення від оподаткування та зростання тіньової економіки.

Інтереси платників податків навпаки полягають у мінімізації витрат, у т. ч. і витрат на сплату податків, тому лібералізація оподаткування об'єктивно сприяє зміцненню фінансового стану платників податків, нарощуванню обсягів продажів (тобто сприяє насиченню ринку і створенню конкурентного середовища) та збільшенню виплат, пов'язаних з оплатою праці. Останнє, у

свою чергу, не тільки забезпечує підвищення рівня добробуту працюючих осіб, але й стимулює збільшення попиту в масштабах країни, що є найважливішим чинником стабільного економічного розвитку.

Таким чином, інтереси держави не є однорідними і не обмежуються тільки фінансовими інтересами. Метою соціальної держави є забезпечення високого рівня і якості життя її громадян. Фінансова складова державної податкової політики забезпечує джерела фінансування прямих державних видатків на реалізацію соціальних програм та централізованих інвестицій [10, с. 112].

Отже, завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс інтересів держави і платників. Проблема полягає в тому, що інтереси ці динамічні й залежать від безлічі факторів, тому оптимальні для певних умов і в конкретний момент часу параметри податкової системи перестають забезпечувати баланс інтересів зі зміною пріоритетів розвитку суспільства та цілей економічної й соціальної політики держави.

Особливої актуальності сьогодні набувають думки лауреата Нобелівської премії М. Алле, який у своїх працях зауважував, що податкове законодавство все частіше стає головоломкою для звичайного платника податків, який змушений зазнавати додаткових витрат, звертаючись за допомогою до професіоналів. Іншою проблемою складності податкового законотворення М. Алле називає можливість застосування відносно однієї ситуації різних податкових режимів залежно від різного трактування тексту законів [82, с. 313].

Податкові органи у такому разі не мають можливості або часу визначати відповідне трактування для кожного суб'єкта господарювання, що звернувся за роз'ясненням. Необхідність приймати рішення у рамках установлених податкових процедур усе частіше стає несправедливим по відношенню до платників податків [81, с. 313].

Історія, період виникнення та концепція податкового консультування в кожній країні мали та мають власні унікальні риси та особливості, що

пояснюються рівнем їх економічного зростання та національною специфікою. У 1959 р. у Франції було створено Європейську Асоціацію податкових консультантів (CFE) як єдину координаційну організацію та затверджено її статут, що був остаточно переглянутий Генеральною асамблеєю Асоціації 24.09.2010. Сьогодні до складу Асоціації входять 33 національні організації з 24 європейських країн, що об'єднують більше ніж 180 тис. податкових консультантів (tax advisers). Свою місію Асоціація вбачає в захисті професійних інтересів податкових консультантів, гарантуванні високої якості нада них ними порад і рекомендацій та обміні інформацією щодо національних податкових законів для сприяння координації податкового законодавства в Європі. Таким чином, податкове консультування активно розвивається як мінімум у 24 європейських країнах, що додатковий раз підтверджує необхідність та особливий статус даного виду послуг, а тому спробуємо розкрити його зміст.

Більшість сучасних науковців визначає роль податкового консультування, обмежуючись визначенням його як інструменту, що попереджає правопорушення у сфері податкового законодавства, зниження ризиків недоотримання коштів до бюджету від сплати податків, та чинником, що сприяє усуненню деформацій у застосуванні податкових процедур, забезпеченню прав платників податків на інформування та сприяння у виконанні податкових зобов'язань [82, с. 313].

Підходи до трактування сутності податкового консультування відображено в таблиці 3.4.

Метою податкового консультування є розроблення оптимальної бізнес-моделі (з урахуванням специфіки діяльності) суб'єкта господарювання, яка спрямована на прийняття найбільш оптимального режиму оподаткування.

У цьому разі контекстом мети передбачається мінімізація або уникнення ризиків, що можуть виникати в процесі оподаткування діяльності суб'єкта підприємництва.

На законодавчому рівні поняття податкової консультації зустрічається

тільки у розділі II Податкового кодексу України (ПКУ) «Адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)», що містить 12 глав, які розкривають зміст об’єкта регулювання.

Таблиця 3.4

Підходи до трактування податкового консультування

№з/п	Джерело	Трактування
1	Європейська конфедерація податкових консультантів	Діяльність, яка включає в себе підготовку та подання податкових декларацій платників податків, надання консультацій та рекомендацій щодо податкового планування, а також представлення та захист інтересів платників податків у відносинах з адміністративними та судовими органами та надання інших порад щодо оподаткування і пов'язаних із ним послуг
2	Проект закону України «Про податкове консультування в Україні»	Вид професійної діяльності щодо надання замовнику (особі, яка потребує консультацій) на оплачуваній основі послуг, сприяння належному виконанню платниками податків, платниками зборів, податковими агентами та іншими особами обов’язків, передбачених законодавством про податки і збори
3	Ф.П. Ткачик	Різновид професійної діяльності, націленої на співпрацю фахівця з питань оподаткування та клієнта щодо врегулювання різнобічних аспектів податкової політики, яка передбачає пошук оптимальних варіантів та гарантує законність їх реалізації
4	О.М. Смірнова	Процес, метою якого є передача знань та інформації від консультанта щодо діючої системи оподаткування, а також змін та доповнень, що вносяться до неї, клієнтові
5	Д.Г. Чернік, Л.С. Кіріна, В.В. Балакін	Передача знань про діючу систему оподаткування та змін, що відбуваються в ній, у розпорядження клієнта, а з точки зору клієнта – це зниження податкових ризиків, зменшення витрат і оптимальне планування майбутніх господарських операцій

Джерело: [82, с. 314]

Зокрема, глава 3 «Податкові консультації» (ст. 52-53), містить норми, що визначають порядок надання податкових консультацій, а також наслідки їх застосування. Згідно з ПКУ: «Податкова консультація надається за зверненням платників податків і являє собою допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган. За зверненням платників податків

контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом» [52].

Таким чином, ПКУ фактично зводить поняття податкової консультації до тлумачення окремих норм податкового законодавства і наголошує на безоплатному характері податкового консультування, послуги якого може надавати виключно контролюючий орган, що для ринкової послуги є неприйнятним. У всьому світі такий вид податкового консультування має назву відомчого, проте поряд із ним існують приватні послуги, які надаються професійними податковими консультантами і діяльність яких в Україні законодавчо не врегульована.

В Україні існують обидва види податкового консультування і відомче, і у вигляді приватних послуг. Відомче податкове консультування знаходиться у компетенції Державної фіскальної служби України (далі ДФС), яка надає податкові консультації на безоплатній основі шляхом задоволення звернень суб'єктів господарювання та громадян та надання відповідей на запитання у письмовій формі, телефоном, за допомогою голосових повідомлень. Крім того, в структурі органів ДФС діють центри з обслуговування платників податків, які надають консультації як у письмовій формі, так і на особистих прийомах громадян. Також на офіційному сайті ДФС створена База знань, яка постійно оновлюється та містить уніфіковані відповіді на запитання платників податків.

Що стосується приватних послуг із податкового консультування, то вони сьогодні в Україні надаються переважно аудиторськими та консалтинговими фірмами, а також незалежними податковими консультантами, які отримали сертифікат від Спілки податкових консультантів України. Найвідомішими компаніями на ринку податкового консультування в Україні є незалежна українська компанія Baker Tilly Ukraine, консалтингова група «Золота акція», юридична фірма «Лавринович і Партнери» та багато інших.

Відомчі податкові консультації є доступними та продовжують

користуватися попитом в умовах мінливості податкового законодавства. Регулювання порядку надання таких консультацій здійснює ДФС, вона ж встановлює вимоги до їх змісту та несе відповідальність за їх якість.

Регулювання діяльності аудиторських компаній у сфері надання в т.ч. консультаційних послуг здійснює Аудиторська палата України. Вона здійснює контроль за якістю аудиторських послуг та видає сертифікати на здійснення таких послуг.

Діяльність незалежних податкових консультантів в Україні регулює Спілка податкових консультантів (СПКУ), яка здійснює їх сертифікацію та веде реєстр податкових консультантів. Відповідно до кваліфікаційних вимог, визначених СПКУ, право на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів» мають громадяни України, які мають вищу економічну або юридичну освіту, не нижче третього рівня акредитації і не менше ніж п'ятирічний стаж роботи за фахом з останніх семи років праці за основним місцем роботи безпосередньо перед здачею іспиту та склали кваліфікаційний іспит.

Таким чином, узагальнюючи наведене вище, можна сказати, що вітчизняна практика регулювання податкового консультування в Україні характеризується наступним:

1) існування двох видів податкового консультування - відомчого та у вигляді приватних послуг – зумовлює існування відмінностей в системі регулювання податкових консультацій;

2) надання відомчих податкових консультацій регулюється ДФС України та зводиться переважно до роз'яснень окремих положень податкового законодавства. Крім того ПКУ передбачено, що надання податкових консультацій може займатися виключно контролюючий орган у сфері оподаткування;

3) відсутність спеціального Закону України «Про податкове консультування», який би дав змогу закріпити статус податкових консультантів, що надають приватні послуги, та визначив повноваження та

відповідальність аудиторських і юридичних компаній, незалежних податкових консультантів, які займаються податковим консультуванням.

Отже, послуги з податкового консультування є основним продуктом діяльності інституту податкового консультування, маючи при цьому власні специфічні властивості та ознаки, що виокремлюють їх серед низки консалтингових послуг. Процес продукування послуг податкового консультування здійснюється у певній визначеній послідовності та повністю базується на використанні окремих моделей [82 с. 313].

Податкове консультування як професійний вид діяльності можна здійснювати у такій послідовності [82, с. 313-315]:

Етап 1. Підготовчий (інформаційний) – формування бази первинної та вторинної інформації, визначення обсягу робіт, здійснення вибору критеріїв оцінки, методів, способів та інструментів оцінки проблеми; розроблення програми податкової послуги. У результаті реалізації етапу – формування групи консультантів, визначення відповідальних, розроблення плану, укладення договору на консультування.

Етап 2. Діагностика проблеми – глибока ґрунтовна діагностика проблеми із визначенням альтернативних варіантів та можливих змін. У результаті реалізації етапу шляхом визначення значущої інформаційної бази здійснюється розроблення якісних ефективних альтернатив.

Етап 3. Планування змін та перспектив – розроблення плану втілення змін та надання рекомендацій клієнту для прийняття остаточного рішення. У результаті реалізації етапу – розроблення стратегії та тактики змін.

Етап 4. Впровадження рекомендацій – здійснення заходів, спрямованих на розв’язання проблеми, відповідно до плану-графіку.

У результаті реалізації етапу – втілення та реалізація змін.

Етап 5. Заключний (звітний) – оцінка ефективності змін, аналіз масштабів відхилень, розроблення коригувальних заходів. У результаті реалізації етапу – формування консультантом звіту [82, с. 315].

Таблиця 3.5

Моделі податкового консультування

№з/п	Найменування моделі	Її сутність	Інструменти
1	Експертна	завдання клієнта полягає у забезпеченні консультанта усією необхідною інформацією, а роль консультанта зводиться до інформування та роз'яснення клієнту суті норм, правил і процедур щодо відповідного питання, що діють у податковому законодавстві	<ul style="list-style-type: none"> – усні та письмові консультації в режимі «питання – відповідь», у формі дискусії, обговорення проблем; – письмові огляди літератури, законодавства; – експрес-аналіз ситуацій; – структурування задач, пошук рішень, аналіз альтернатив; – розроблення рекомендацій
2	Процесна	клієнт активно взаємодіє з консультантом у рамках заходів і процедур, запропонованих консультантом, висловлює свої ідеї, міркування, пропозиції, спільно з консультантом здійснює аналіз проблем і приймає рішення на всіх етапах проекту	<ul style="list-style-type: none"> – організація процесу пошуку рішень і аналізу альтернатив без суджень, оцінок та коментарів як без консультанта, так і з ним; – організація та проведення ділових інноваційних тренінгів як без консультанта, так і з ним; – втручання консультанта в управління
3	Проектна	консультант тільки пропонує і виробляє рішення; допомога клієнту полягає в аналізі та визначенні його проблем, передачі теоретичних і практичних знань	<ul style="list-style-type: none"> – консультації; – спільні дискусії
4	Навчальна	роль клієнта полягає у формуванні запиту на навчання, усвідомленні вибору цілей, програми та форми навчання, формуванні навчальних груп; роль консультанта зводиться до надання як теоретичної, так і практичної інформації з відповідної проблематики	<ul style="list-style-type: none"> – використання стандартних програм, які вибирає клієнт; – адаптована програма; – спеціально сформована цільова група; – проведення тренінгів із навчальною групою; – навчання методикам вирішення проблем

Джерело: [82, с. 315]

Розглянувши етапи податкового консультування, доцільно проаналізувати його існуючі методи, серед яких найбільш поширеними є такі (табл. 3.5).

Розглянуті вище моделі відіграють визначальну роль на кожному з розглянутих етапів. Їх взаємодія відображається ключовою роллю основних

суб'єктів податкового консультування, що відображає таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Матриця суб'єктної участі в податковому консультуванні

№з/п	Етапи консультування	Моделі консультування							
		Експертна		Процесна		Проектна		Навчальна	
		консультант	клієнт	консультант	клієнт	консультант	клієнт	консультант	клієнт
1	підготовчий (інформаційний)		x	x	x		x	x	
2	діагностика проблеми		x	x	x	x	x	x	
3	планування змін та перспектив	x		x	x	x		x	x
4	впровадження рекомендацій		x		x		x		x
5	заключний (звітний)		x	x	x		x		x

Джерело: [82, с. 316]

Залежно від участі клієнта на різних етапах із застосуванням різних моделей, залежатиме й ефективність роботи податкового консультанта та ефективність безпосередньо самої процедури податкового консультування.

У широкому розумінні зміст податкового консультування може зводитися до:

- надання консультаційних послуг як організаціям, так і фізичним особам щодо застосування податкового законодавства;
- вироблення необхідних рекомендацій щодо формування податкової бази, видів податків та зборів, складу витрат, що відносяться на собівартість, для цілей оподаткування, використання податкових пільг;
- роз'яснення прав та обов'язків платників податків, порядку оскарження дій податкових органів та їх посадових осіб;
- розроблення планів та варіантів оптимізації оподаткування стосовно специфіки діяльності організацій або фізичних осіб;
- здійснення моніторингу змін та доповнень, які вносяться до законів та інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування [80, с. 316].

3.3. Обліково-аналітичний механізм бюджетного відшкодування податку на додану вартість

Сучасний стан реалізації державної податкової політики потребує суттєвого оновлення інструментів здійснення останньої, вдосконалення в напрямі їх упорядкування, уніфікації процедур реалізації та забезпечення їх ефективності та прозорості. Відшкодування податку на додану вартість (ПДВ) було та лишається найбільш проблемним у застосуванні на практиці інструментом справляння податків в Україні [8, с. 109].

Виходячи з положень ст. 14 Податкового кодексу (далі – ПКУ), 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, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними у розділі V цього Кодексу [52].

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, та строки розрахунків із бюджетом визначено ст. 200 ПКУ [52].

Щодо підходів до мінімізації бюджетного відшкодування ПДВ (reverse charge VAT), то один із них розроблено в Німеччині.

Суть його полягає у тому, що ПДВ стягується у період поставок від його платників неплатникам і одразу передається до бюджету. Під час операцій між платниками ПДВ узагалі не нараховується, що дає змогу зупинити відмивання обігових коштів. Експортер не сплачує вихідний ПДВ під час закупівлі сировини й матеріалів та комплектуючих і, відповідно, не потребує відшкодування. Основними завданнями зареєстрованого платника є стягування ПДВ під час постачання незареєстрованим платникам і негайна передача його до бюджету. Непотрібними стають податковий кредит (вихідний ПДВ), податкова накладна, податковий вексель, а також податковий період, оскільки податкове зобов’язання (або його відсутність) визначатимуться і стягуватимуться під час кожної операції окремо, а не за

результатами роботи за певний період [8, с. 109].

Варто сказати, що цей підхід не позбавлений недоліків, а саме:

- звуження сфери застосування податку, як наслідок – зменшення надходжень до бюджету;
- за наявного дефіциту бюджету порушення методу оподаткування ПДВ (його відшкодування);
- порушення принципу справедливості оподаткування;
- ліквідація податкової звітності [8, с. 109].

Заявити на бюджетне відшкодування (БВ) мають право платники ПДВ, які відображають у рядку 19 податкової декларації з ПДВ за звітний період від’ємне значення. Його сума враховується спочатку у зменшенні податкового боргу з ПДВ (за наявності), який виник у попередніх звітних періодах, у тому числі розстроченого або простроченого (ряд. 20.1 декларації), у частині, що не перевищує ліміту реєстрації, розрахованого згідно з п. 2001.3 ст. 2001 ПКУ, на дату подання декларації (службове поле ряд. 19.1 декларації) [8, с. 110].

Якщо податковий борг відсутній, від’ємне значення підлягає бюджетному відшкодуванню у сумі ПДВ, фактично сплаченим одержувачем товарів (послуг) у попередніх або поточному звітному періоді постачальникам або до бюджету, у частині, що не перевищує показник на дату подання декларації (ряд. 20.2 (20.2.1, 20.2.2) декларації), або переноситься до складу податкового кредиту наступного звітного періоду (ряд. 21 декларації).

Інформацію про показник можна одержати, направивши запит до системи електронного адміністрування ПДВ. У податковій декларації з ПДВ цей показник відображається у службовому полі рядка 19.1.

Платник ПДВ може вибрати напрям використання суми БВ:

- до повернення на поточний рахунок – для цього сума БВ указується повністю або частково в рядку 20.2.1 декларації;
- та/або в рахунок сплати грошових зобов’язань або погашення податкового боргу за іншими платежами в державний бюджет (тобто не тільки в рахунок погашення податкових зобов’язань із ПДВ), для цього сума БВ

відображається в рядку 20.2.2 декларації.

Претендувати на бюджетне відшкодування може платник ПДВ, який відповідає одночасно таким критеріям (пп. 200.19.1-200.19.3 п. 200.19 ст. 200 ПКУ):

- 1) не перебуває в судових процедурах банкрутства;
- 2) включений до Єдиного державного реєстру (ЄДР), при цьому до реєстру не внесено запис: про відсутність підтвердження відомостей про нього; про його відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання); прийняття рішення про припинення діяльності юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи; визнання повністю або частково недійсними статутних документів юридичної особи або змін до цих документів; припинення державної реєстрації юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи, якщо відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться ця процедура;
- 3) має у власності необоротні активи, залишкова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку втричі перевищує суму, заявлену до БВ, або одержав від банку фінансову гарантію на один рік, що діє зі дня подання заяви про повернення суми БВ, а також здійснює експортні поставки, питома вага яких за останні 12 послідовних звітних періодів становить не менше 40% загального обсягу поставок.

Дані про відповідність зазначеним критеріям відображаються в таблицях 1-3 додатка 4 до податкової декларації за звітний період, у якому платник ПДВ заявляє бюджетне відшкодування.

Схему бюджетного відшкодування ПДВ, яка розпочала діяти з 01.02.2016, наведено на рис. 3.1.

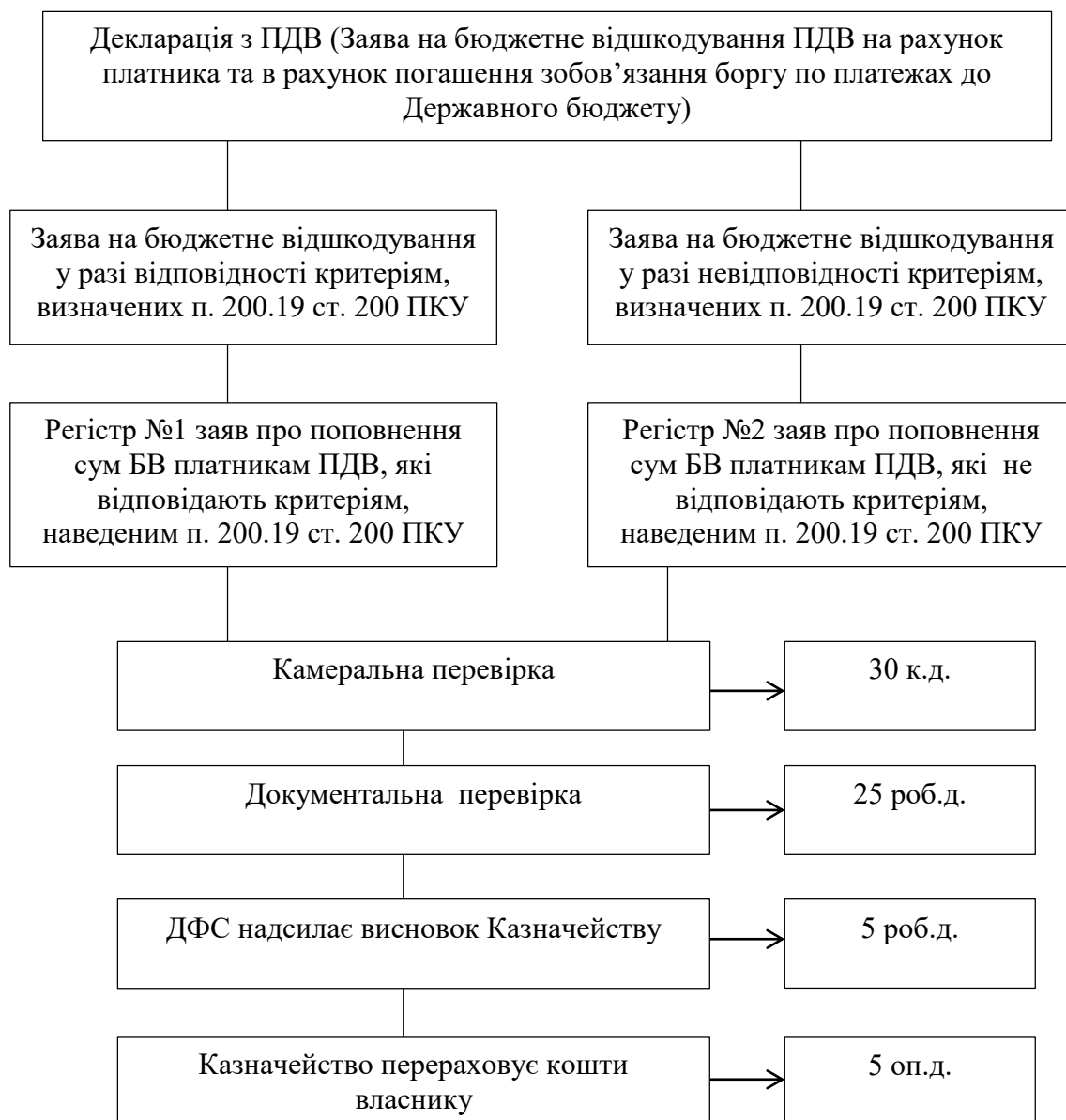


Рис. 3.1. Схема бюджетного відшкодування ПДВ

Джерело: [8, с. 110].

Перевірка відповідності платника зазначеним критеріям здійснюється протягом 15 календарних днів (далі – к. д.), що настають за останнім днем подання декларації, за той звітний період, у якому заявлено БВ. Якщо платник не відповідає вищевказаним критеріям, тоді протягом 17 к. д. після закінчення строку подання декларації орган Державної фіскальної служби України (ДФС) повинен направити йому рішення з детальним поясненням і розрахунками за критеріями, які, на думку контролюючого органу, не виконуються. Якщо

протягом цих 17 к. д. рішення платнику не надіслане, тоді за замовчуванням вважається, що він відповідає встановленим критеріям і має право на БВ (п. 200.21 ст. 200 ПКУ).

Для одержання БВ платник ПДВ повинен подати разом із податковою декларацією з ПДВ за звітний період заяву за формою додатка 4 до декларації. Заяви про повернення БВ повинні автоматично вноситися до відповідного реєстру протягом операційного дня їх одержання в хронологічному порядку. Форми реєстрів і порядок їх ведення затверджуються Кабінетом Міністрів України, а самі реєстри розміщуються на сайті ДФС [8, с. 110].

Як бачимо з наведеної схеми (рис. 1), платники ПДВ, які мають право на БВ і подали відповідну заяву, одержують його, тільки якщо за результатами камеральної перевірки орган ДФС погодить заявлену суму. Документальна перевірка проводиться у випадках, передбачених п. 200.11 ст. 200 ПКУ, а камеральна – протягом 30 к. д. після закінчення строку подання податкової декларації з ПДВ [8, с. 110].

Досвід побудови податкової системи з початку існування України як незалежної держави свідчить про те, що податкове регулювання економічних відносин шляхом лише зміни ставок оподаткування, запровадження нових податків, зборів і пільг для окремих платників не призводить до формування виваженої податкової системи.

Значною часткою успіху кожна держава завдячує системі адміністрування податків, через яку і втілюються реальні взаємини між державою та платниками. Саме тому зарубіжний досвід із багатьох напрямів може бути корисним для України.

Розглянемо деякі особливості адміністрування податків у розвинених країнах і найбільш поширені методологічні прийоми, які можливо в перспективі адаптувати до вітчизняних умов.

Цікавим для України є шведський досвід податкового адміністрування. Основну увагу, як і в більшості європейських країн, Швеція приділяє масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Податкове законодавство цієї

скандинавської країни є також досить громіздким та складним. У середньому щотижня парламент приймає одну поправку до законодавчих актів із питань оподаткування. У зв'язку із цим на податківців покладено обов'язок надання допомоги платникам. Консультативне спілкування з платниками здійснюється переважно через комп'ютерну мережу [8, с. 111].

У Швеції застосовується єдина податкова декларація для всього підприємства. Вона складається з двох частин: одна призначена для ПДВ, інша – для прибуткового податку та соціальних внесків. Таке практичне запровадження принципу єдності податкової звітності в адмініструванні податків є дуже зручним як для платника, так і для податкової служби. Терміни подання декларацій залежать від категорії платника: малі підприємства звітують перед податківцями раз на рік, середні та великі – щомісяця [8, с. 111].

Заслугує на окрему увагу досить незвична (як для східноєвропейських країн) практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприємству, нагадуючи платнику про його обов'язки. Причому за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких «нагадувань» [8, с. 112].

Податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді і надсилаються електронною поштою. При цьому вони скріплюються електронними печатками. Згідно із заявою підприємства, електронну печатку видає регіональне податкове управління, її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою. Переказ усіх податків, що підлягають сплаті до бюджету, з 1998 р. здійснюється на окремий податковий рахунок, який надається кожному платникові. На підставі цього рахунку проводяться звірення надходжень та повернення податків. Податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді і надсилаються електронною

поштою. При цьому вони скріплюються електронними печатками. Згідно із заявою підприємства, електронну печатку видає регіональне податкове управління, її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою. Переказ усіх податків, що підлягають сплаті до бюджету, з 1998 р. здійснюється на окремий податковий рахунок, який надається кожному платникові. На підставі цього рахунку проводяться звірення надходжень та повернення податків [1].

О.С. Білоконь для зменшення проявів незаконного відшкодування податку на додану вартість пропонує такі заходи:

1) усунення можливості проведення так званих безтоварних операцій, які спрямовані лише на створення думки про здійснені господарські операції та переведення безготівкових коштів у готівку і, відповідно, усунення можливості обігу безтоварних податкових накладних;

2) автоматизація процесів адміністрування податку на додану вартість та здійснення контролю над надходженнями та відшкодуванням податку на додану вартість «у реальному часі»;

3) заборона здійснення відшкодування податку на додану вартість суб'єктам підприємництва у разі його фактичного ненадходження до бюджету від постачальників продукції [8, с. 113].

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведеного дослідження сформульовані висновки і обґрунтовані пропозиції.

За роки незалежності в Україні неодноразово змінювалася податкова політика шляхом проведення податкових реформ. Водночас, такі реформи не сприяли створенню належних умов для забезпечення збалансованого і динамічного розвитку економіки та підвищення конкурентоспроможності держави. Все це обумовлює необхідність проведення комплексних досліджень реалізованих податкових реформ в Україні та пошуку науково-методичних підходів до забезпечення їх результативності.

1. Непрямі податки відіграють значну роль у формуванні доходів держави та податковому регулюванні. Відповідно до світової практики, непрямі або податки на споживання нараховують три основні види: податок з обороту, податок із продаж і податок на додану вартість (ПДВ), який сьогодні є провідним непрямим податком у практиці розвинених країн. Загальним для непрямих податків є те, що всі вони спрямовані на кінцеве споживання і несуть фіскальну навантаженість без будь-яких додаткових застережень щодо використання отриманих сум. Це має суттєве значення у вирішенні питань формування податкової системи будь-якої країни. Аналіз характеру основних функцій предмета дослідження – фіскальної та регулюючої – дозволяє розкрити економічну сутність категорії «податки» за двома напрямками: як складовий елемент наповнення державної казни, та як інструмент впливу держави на інших суб'єктів господарювання у країні. До основних елементів податків належать такі: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

2. Податок на додану вартість є непрямим податком, який становить частку нової вартості, включається до ціни реалізації товарів, робіт, послуг і оплачується кінцевим споживачем до державного бюджету. В ринкових

умовах приєднання України до Європейського Союзу важливим постає аспект щодо удосконалення системи оподаткування. Важливим напрямом в процесі гармонізації та інтеграції є перенесення досвіду країн-членів ЄС щодо адміністрування податків до практичної діяльності, зумовленої адмініструванням податку на додану вартість в нашій країні.

3. Податок на додану вартість є один із важливих джерел формування доходів Державного бюджету. Це пов'язано тим, що він є податком на споживання, таким чином кінцевий споживач стає платником вказаного податку. ПДВ – це бюджетоутворюючий податок, він виступає як один із домінуючих податків, який становить понад 20 % податкових надходжень до бюджету. Разом з цим, через недосконалість податкового законодавства виникають моменти маніпулювання ПДВ з боку тіньового сектору. Зокрема, це виявляється в ухиленні від сплати ПДВ, несанкціонованому відшкодуванні значних сум податку з державного бюджету, великій кількості зловживань під час користування пільгами і формування податкового кредиту, що є досить обтяжливими для бюджету.

4. Суттєвим недоліком ПДВ є його регресивність стосовно впливу на добробут громадян з різним рівнем доходів. Вона полягає в тому, що в структурі витрат незаможних громадян частка доходу, що вилучається через сплату ПДВ, є вищою, ніж у витратах заможного верств населення.

5. В результаті роботи облікового підрозділу дані з реєстрів аналітичного обліку переносять до журналів-ордерів, звідки, наприкінці місяця, підсумкові дані переносять до головної книги. Сформована оборотна відомість слугує підставою для складання бухгалтерського балансу підприємства. Дослідження особливостей відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ в бухгалтерському та складання податкової звітності, дає підстави відмітити наступні проблеми та суперечності, які виникають в результаті неузгодженості нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський та податкову звітність з ПДВ. Отже, правило першої події, визначене податковим законодавством,

обумовило те, що момент відображення вищезазначених показників для цілей оподаткування не збігається з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку. Це відповідно, є причиною розбіжностей показників у фінансовій та податковій звітності.

6. В ракурсі підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності пропонуємо базовому підприємству надалі активізувати впровадження технологічних інновацій; впровадження системи управління якістю з метою підвищення конкурентоспроможності .

7. В процесі опрацювання нормативно-правової бази щодо розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, визначено переваги та недоліки електронного адміністрування ПВД, що сприятиме гармонізації податкової системи України з податковою системою країн-членів ЄС та полегшить процес адміністрування податку на додану вартість. З огляду на ці обставини, визначенню основних тенденцій і змін у цій сфері необхідно приділяти багато уваги, вдосконалювати та конкретизувати в межах виробничої діяльності суб'єкта господарювання.

8. ТОВ «Агрона Фрут Україна» складає фінансову звітність у відповідності до вимог НП(С)БО та інших нормативно-правових документів. Результати розрахунків Товариства за ПДВ, а саме кредиторську заборгованість за податками відображаються у третьому розділі пасиву балансу у складі поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом. ТОВ «Агрона Фрут Україна» є платником ПДВ, щомісячно формує Податкову декларацію з ПДВ і надсилає її до органів Державної податкової служби в електронному вигляді. З 01.05.2023 р., у відповідності до наказу Міністерства фінансів України від 28.12.2022 р. № 463, Товариство повинно подавати нову за формою Податкову декларацію з ПДВ за квітень поточного року.

9. Вивчення системи адміністрування податків свідчить про необхідність її удосконалення в таких напрямках:

- налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними

органами та платниками податків;

- зниження загального рівня податкового навантаження; - посилення відповідальності як платників податків, так і податкових органів за недотримання податкового законодавства;

- боротьба з корупцією в країні;

- адміністрування ПДВ за диференційованими ставками;

- удосконалення облікової роботи фіскальних органів;

- посилення автоматизації процесу адміністрування податків;

- покращення якості обслуговування платників податків.

Таким чином, удосконалення системи адміністрування податків має базуватися на подальшому розвитку партнерських взаємовідносин між платниками та податковими органами, у результаті чого конституційний обов'язок громадян сплачувати платежі податкового характеру буде трансформований із примусового на добровільний.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податків. Зарубіжний досвід. URL: <https://www.zakoninormativ.info/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=221209&menu=331807>.
2. Афанас'єва І.І., Голованова Д.О. Ідентифікація облікової політики та облікової оцінки. *Фінанси, облік та оподаткування: теорія і практика*. Збірник наукових праці XIII міжнародної науково-практичної інтернетконференції (м. Київ, 24 листопада 2022 р.). Київ. НАУ. 2022. С. 14-16.
3. Береза С.Л. Облікова політика в системі податкового обліку як елемент оподаткування. *Вісник ЖДТУ*. 2017. №2 (40). С. 6-14.
4. 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.
5. Білобровенко Т.В. Проблеми відображення розрахунків за ПДВ та шляхи їх вирішення. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2018. Вип. 3-2 (46). С. 120-124.
6. Білобровенко Т.В. Напрями вдосконалення контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 19. С. 488-492.
7. Бутинець Т.А. Сучасний стан обліку і документування розрахунків з подаку на додану вартість. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/34238/38403>.
8. Бортнік Н.В., Афоніна А.-М.В. Особливості правового регулювання та обліково-аналітичний механізм відшкодування податку на додану вартість (VALUE ADDED TAX). *Держава та регіони*. 2018. №6 (105). С. 108-114.
9. Волкова К. Податкове консультування в Україні як складова процесу адміністрування податків. URL: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2.

10. Волошенюк І.Є. Організація бухгалтерського обліку податкових розрахункових платежів. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2017. 229 с.

11. Гречана Т.В. Податковий контроль при адмініструванні податку на додану вартість.

URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/64479/69-Grechana.pdf?sequence=1>.

12. Господарський кодекс №436-XV від 06.01.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

13. Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб на структуру та наповнення фінансової звітності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5. С. 102-113.

14. Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Особливості відображення в обліку державної підтримки фермерських господарств *Сталий розвиток економіки*. 2013. №3. С. 240-245.

15. Державна фіскальна служба України: веб-сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatviv-i-zboriv>.

16. Дмитрик О.О., Котенко А.М., Смичок Є.В. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. URL: fkd.org.ua/article/download/163685/163056.

17. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. № 2. С. 689-693.

18. Жук В.М. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і їх вирішення. *Фінанси України*. 2009. №7. С. 100-113.

19. Жук О.І. Облік як інформаційна система в управлінні суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності. *Вісник Прикарпатського університету. Економіка*. 2015. Вип. XI. С. 290-291.

20. Звітність підприємств: навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік і оподаткування») / В.П. Пантелєєв, О.А. Юрченко, Г.М. Курило, К.В. Безверхий; за заг. редакцією В.П. Пантелєєва. К.: ДП «Інформ.-аналіт.

агентство», 2017. 432 с.

21. Зінкевич А.В. Теоретичні аспекти та методика здійснення аудиту податку на додану вартість. *Економіка і суспільство*. 2017. №13. С. 1359-1364.

22. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ МФУ від 1 липня 1997 року № 141 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30 листопада 1999 року № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

24. Коваль Л.В., Томчук О.Ф., Немеш Г.С. Аналітичні властивості фінансової звітності. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. 2018. №31. С.193-197.

25. Коваль Н.І., Марченко С.О. Податкова звітність з податку на додану вартість: зміни та новації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 14. С. 947-951.

26. Колеснік Я.В., Ніколаєнко А.В. Оподаткування аграрних підприємств: минулий досвід та реалії сьогодення. *Агросвіт*. 2018. №20. С. 37-42.

27. Коцупатрий М.М., Ковач С.І., Безверхий К.В. Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях: навч. посіб. для студ. напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» К.: КНЕУ, 2015. 196 с.

28. Кушніренко О.А. Обліково-інформаційне відображення оподаткування сільськогосподарських підприємств у контексті їх сталого розвитку. *Облік і фінанси*. 2017. №1 (72). С. 35-44.

29. Кушніренко О.А. Аспекти облікової політики та внутрішнього контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет*. 2014. Вип. 11 (41). Ч. 2. 432 с.

30. Лесик І.О., Колеснікова О.М. Особливості ведення операцій на рахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». *Молодий вчений*.

2017. №9 (49). С. 532-537.

31. Лобода Н.О. Трансформація статистичної динаміки податку на додану вартість: обліково-аналітичний аспект. *Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: І Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (м. Харків, 22 березня 2018 р.). Х. : ХДУХТ, 2018. С. 119-121.*

32. Логвин А.В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового регулювання податку на додану вартість. *Правова позиція*. 2018. №1 (18). С. 163-173.

33. Лопатовський В.Г., Подокопна О.Я. Особливості перевірки податку на додану вартість під час застосування підприємством касового методу податкового обліку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. №4. С. 106-110.

34. Любар О.О., Ващілова Н.В., Домбровська В.В. Бухгалтерський облік як основне джерело інформації про прийняття управлінських рішень *Економіка та суспільство*. 2019. Випуск 20.

35. Малишкін О. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №11. С. 27-41.

36. Матвійчук Л.О., Гоменюк І.В. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини державного бюджету України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 749-752.

37. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України 28.03.2013 р. №433. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1.

38. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. №390. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html.

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові

політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

40. Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати. URL : <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/03/16/229803/>.

41. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1007-1012.

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 / URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

43. Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01 / Ірпінь, 2006. 19 с.

44. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування: навч. посіб. / М.І. Бондар та ін.; за заг. ред. М.І. Бондаря та Н.М. Лисенко. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 585 с.

45. Овчарова Н.В. Облікова політика в частині відображення ПДВ: основні аспекти. *Інфраструктура ринку*. 2017. Вип. 9. С. 102-107.

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

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

48. Омецінська І.Я. Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1154-1158.

49. Осадча Г.Г. Податок на додану вартість – облікова практика. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 17. С. 242-246.

50. Плаксієнко В.Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування: аспекти наукової дискусії. *Інвестиції*:

практика та досвід. 2016. №19. С. 5-8.

51. 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*. 2012. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/rozrahunki-za-podatkom-na-dodanuvartist-na-silskogospodarskih-pidpriemstvah-sub-ektah-specialnogo-rezhimuopodatkuvannya-organizaciyni-ta-metodichni-zasadi-obliku.html>.

52. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

53. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 81-102.

54. Подолянчук О.А. Облікова політика податків та зборів. URL: epository.vsau.org/getfile.php/13088.pdf.

55. Подолянчук О.А. Електронне адміністрування ПДВ. *Моделювання та кількісні методи в економіці*. Збір. тез доповідей І всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 27 лтст.2016 р., Вінниця: ВНАУ, 229 с.

56. Подолянчук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка: електрон. наук. фах. видан.* 2020. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2020/78.pdf.

57. 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>.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. №137. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

59. Положення про реєстрацію платників ПДВ: Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. №1130. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14>.

60. Порядок електронного адміністрування ПДВ: Постанова кабінету міністрів України від 16.10. 2014 р. №569 (у редакції від 30.12.15 р. №1177). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF/paran11#n11>.

61. Порядок ведення єдиного реєстру податкових накладних: Постанова кабінету міністрів України від 29.12.2010 р. №1246. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF/ed20160101>.

62. Порядок заповнення податкової накладної: Наказ міністерства фінансів України від 31.12.2015 №1307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>.

63. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України 28.01.2016 р. №21. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.

64. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

65. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. №71VIII. URL: zakon1.rada.gov.ua/show/z0027-00.

66. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова КМУ від 21 лютого 2018 року № 117. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-%D0%BF#n113>.

67. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00> (дата звернення: 19.01.2021).

68. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення:

19.01.2021).

69. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України № 131 від 01.03.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0310-21> .

70. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за №291. URL: <http://www.mfu.gov.ua>.

71. Самарічева Т.А. Податок на додану вартість у системі ціноутворення молокопереробних підприємств. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Хмельницький університет управління та права, 2018. 236 с.

72. Семенко Т.М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 52-57

73. Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах: монографія. Київ-Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2006. 294 с.

74. Сисоєва І.М. Зарубіжний досвід податкового консультування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 16. С. 923-926.

75. Смірнова О.М. Проблематика податкового консультування в Україні як складової процесу адміністрування податків. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. Вип. 12 (139). С. 3-10.

76. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. Вип. 7-8. С. 47-52.

77. Сторожук О.В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2016. № 1. С. 206-223.

78. Титенко Л.В., Богдан С.В. Обліково-інформаційне забезпечення управління ризиками податкового консультування. *Економіка і суспільство*. 2019. Вип. 20. С. 721-729.

79. Томашук І.В., Вольська Л.Л. Аналіз фінансового стану та

інвестиційної привабливості Вінницького регіону. *Економіка та суспільство*. 2019. № 20. С.477- 487.

80. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Концепція суттєвості в обліковій та аудиторській практиці. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 6. С. 72-86.

81. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28. Ч. 2. С. 152-159.

82. Тучак Т.В., Богдан С.В. Актуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 1 (18). С. 312-316.

83. Уллубієва К.К. Аспекти організації обліку розрахунків за ПДВ. *Економіка промисловості*. 2010. №4. С. 191-194.

84. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 2-2 (45). С. 137-139.

85. 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.

86. Щербина Ю.О., Манькута А.І. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів державного бюджету України. *Електронне наукове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2017. №1. С. 73-78.

ДОДАТКИ