

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет Економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування

на тему Організація та методика обліку і контролю
податку на додану вартість на прикладі
ПП «Рекрафт», м. Хмельницький

ДРОО.22291.01.02.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОАмз–22-1 _____ К. В. Безноско
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник
канд. екон. наук, доцент _____ Л. А. Богатчик
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:
Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування
канд. екон. наук, доцент _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ 2023 р.

Хмельницький, 2023

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет *Економіки і управління*
Кафедра *обліку, аудиту та оподаткування*
Галузь знань *07 Управління та адміністрування*
Спеціальність *071 Облік і оподаткування*

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
Скоробогата Л. В.

«__» _____ 2023 р.

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Безноско Карина Вікторівна

1 Тема дипломної роботи *Організація та методика обліку і контролю податку на додану вартість на прикладі ПП «Рекрафт», м. Хмельницький*
керівник дипломної роботи *Богатчик Людмила Анатоліївна, к.е.н., доцент*
затверджена наказом по університету від «15» серпня 2023 року № 30 дод. № 14
заочна

2 Строк подання студентом дипломної роботи *06.12.2023 року*

3 Вихідні дані до дипломної роботи: *завдання на виконання дипломної роботи, нормативно-правова база та інструктивні матеріали по темі дипломного дослідження, періодичні видання, навчальні посібники, науково-методичні видання викладачів кафедри, практичні матеріали з діяльності підприємства*

4 Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити) *Вступ. 1 Теоретичні основи організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві 2 Організація та методика обліку і контролю податку на додану вартість на прикладі ПП «Рекрафт». 3 Напрями покращення організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві. Висновки. Список джерел посилань. Додатки.*

5 Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1 Основні техніко-економічні показники діяльності ПП «Рекрафт» у 2021-2022 роках. 2 Сутність податку на додану вартість як економічної категорії. Перелік чинників, які підвищують та сприяють зниженню фіскальної ефективності ПДВ. 3 Нормативно-правові документи, які регламентують порядок методики обліку і контролю ПДВ. 4 Досвід окремих європейських країн у побудові системи електронного адміністрування податків. 5 Етапи формування інформації про ПДВ в обліковій системі суб'єкта господарювання. 6 Первинні документи, які є підставою для відображення в обліку податкового зобов'язання чи податкового кредиту за ПДВ. 7 Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ у ПП «Рекрафт». 8 Алгоритм перевірки розрахунків з ПДВ на підприємстві. 9 Пропозиції вітчизняних науковців щодо застосування синтетичних рахунків для обліку ПДВ в системі електронного адміністрування. 10 Методика визначення суми бюджетного відшкодування з ПДВ. 11. Алгоритм роботи системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків податкових накладних / розрахунків коригування.

6 Консультанти розділів дипломної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7 Дата видачі завдання 01.09.2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів дипломної роботи	Примітка
Затвердження теми дипломної роботи	01.09.2023	Виконано
Підбір та опрацювання літератури	15.09.2023	Виконано
Складання та затвердження плану дипломної роботи	21.09.2023	Виконано
Написання вступу до дипломної роботи	28.09.2023	Виконано
Вивчення теоретичних основ організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість, написання першого розділу дипломної роботи	09.10.2023	Виконано
Дослідження діючих підходів до організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість у ПП «Рекрафт», написання другого розділу дипломної роботи	23.10.2023	Виконано
Визначення напрямів покращення організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві, написання третього розділу дипломної роботи	02.11.2023	Виконано
Узагальнення результатів дослідження та написання висновків до дипломної роботи	12.11.2023	Виконано
Оформлення списку використаної літератури та додатків до дипломної роботи	20.11.2023	Виконано
Перевірка оформлення дипломної роботи	30.11.2023	Виконано
Рецензування дипломної роботи	06.12.2023	Виконано

Студент _____ К. В. Безноско

Керівник роботи _____ Л. А. Богатчик

АНОТАЦІЯ

Студент Безноско Карина Вікторівна

Керівник Богатчик Людмила Анатоліївна

Тема дипломної роботи: Організація та методика обліку і контролю податку на додану вартість на прикладі ПП «Рекрафт», м. Хмельницький

Пояснювальна записка до роботи включає 90 сторінок, у тому числі містить 30 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел з 63 найменувань та 7 додатків.

Ключові слова: податок на додану вартість, облік і контроль ПДВ, податкове зобов'язання, податковий кредит, бюджетне відшкодування ПДВ, система електронного адміністрування ПДВ, податкове планування.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві.

Об'єктом дослідження дипломної роботи стали: первинні документи, реєстри аналітичного обліку податку на додану вартість, фінансова та податкова звітність ПП «Рекрафт» за 2021-2022 роки.

У першому розділі дипломної роботи розглянуто теоретичні основи організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві.

Другий розділ роботи присвячений вивченню діючих підходів до організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість у ПП «Рекрафт».

У третьому розділі визначено напрями покращення організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві.

На основі вивчення і узагальнення матеріалу зроблені відповідні висновки і пропозиції.

«___» _____ 2023 року

_____ К. В. Безноско

ЗМІСТ

	С.
Вступ	6
1 Теоретичні основи організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві	9
1.1 Податок на додану вартість як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю	9
1.2 Нормативно-правове регулювання організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість	17
1.3 Аналіз зарубіжного досвіду адміністрування податку на додану вартість та оцінка можливостей його використання в Україні	25
2 Організація та методика обліку і контролю податку на додану вартість на прикладі ПП «Рекрафт»	32
2.1 Характеристика діяльності ПП «Рекрафт»	32
2.2 Організація та методика обліку податку на додану вартість на підприємстві	40
2.3 Контроль податку на додану вартість у ПП «Рекрафт»	49
3 Напрями покращення організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві	61
3.1 Рекомендації щодо удосконалення обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування	62
3.2 Аналіз проблемних аспектів бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підприємстві	67
3.3 Пропозиції щодо застосування комплексного підходу до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування суб'єкта господарювання	75

	5
Висновки	81
Перелік джерел посилання	84
Додаток А.1 Фінансова звітність ПП «Рекрафт» за 2021 рік	91
Додаток А.2 Фінансова звітність ПП «Рекрафт» за 2022 рік	93
Додаток Б Податкові накладні ПП «Рекрафт»	95
Додаток В Розрахунок коригування до податкової накладної	98
Додаток Г Реєстр виданих та отриманих податкових накладних	99
Додаток Д Квитанції про реєстрацію податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН	104
Додаток Ж Відомості про суми ПДВ, зазначені в податкових накладних / розрахунках коригування, не зареєстрованих в ЄРПН	107
Додаток И Податкова декларація з податку на додану вартість	109

ВСТУП

Податок на додану вартість належить до одного з найбільш вживаних податків у господарській діяльності вітчизняних підприємств, водночас по праву вважається складним з позиції визначення бази оподаткування, методики відображення в обліку та проведення контролю. Як важливий фіскальний інструмент, ПДВ спрямовується на поповнення державного бюджету країни, та є головним джерелом його формування. Саме тому спостерігаємо підвищену увагу з боку контролюючих органів до перевірки правильності нарахування та відображення в обліку податкових зобов'язань та права на податковий кредит, визначення та застосування ставки податку, використання системи пільг суб'єктом господарювання.

Як складова ціни реалізації товару (робіт, послуг), податок на додану вартість впливає на величину споживчого попиту та є одним з регуляторів цінової політики підприємства. Звідси, невід'ємною складовою фінансової системи суб'єкта господарювання є реалізація принципів податкової оптимізації, коли в межах чинного правового законодавства підприємства здійснюють пошук іммобілізації податкових потоків та зменшення податкового тиску.

Впровадження системи електронного адміністрування ПДВ, з однієї сторони, дозволило систематизувати та покращити якість роботи з податковими накладними / розрахунками коригування, з іншої, сприяло зменшенню випадків незаконного бюджетного відшкодування податку за рахунок неправомірного завищення сум податкового кредиту. Наявність дискусійних положень щодо покращення організації та методики обліку і контролю розрахунків з ПДВ обумовили актуальність та вибір теми дослідження.

Актуальні питання організації та методики обліку і контролю ПДВ були порушені у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких варто

відмітити роботи: Антоненко Н., Безверхого К., Білобровенко Т., Будько О., Валігури В., Волинець Ю., Демчак І., Дядюру І., Микитюка Д., Карпову В., Коваленко Є., Коцан О., Ксьондз С., Лопатовського В., Макаренка А., Овчарову Н., Онищенко В., Остапенко Ю., Плаксієнко В. та ін.

Незважаючи на глибину проведених досліджень та характер змістовних пропозицій, на нашу думку, потребують більш детального вивчення питання удосконалення обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування, аналіз проблемних аспектів бюджетного відшкодування ПДВ на підприємстві, особливостей застосування комплексного підходу до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування суб'єкта господарювання.

Мета дипломної роботи полягає у вивченні теоретичних основ організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві, та практичному обґрунтуванні напрямів їх покращення.

Для досягнення поставленої мети у дипломній роботі були сформовані та успішно вирішені такі завдання:

- досліджено сутність податку на додану вартість як економічної категорії та об'єкту обліку і контролю;
- вивчено складові нормативно-правового регулювання організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість;
- проаналізовано зарубіжний досвід адміністрування податку та додану вартість та здійснено оцінку можливостей його використання в Україні;
- досліджено діючі підходи до організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість у ПП «Рекрафт»;
- підготовлено рекомендації щодо удосконалення обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування;
- проаналізовано проблемні аспекти бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підприємстві;
- надано пропозиції щодо застосування комплексного підходу до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування суб'єкта

господарювання.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на підприємстві.

Об'єктом дослідження дипломної роботи стали: первинні документи, реєстри аналітичного обліку податку на додану вартість, фінансова та податкова звітність ПП «Рекрафт» за 2021-2022 роки.

Основний зміст роботи викладений на 90 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі містить 30 таблиць, 10 рисунків. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел із 63 найменувань та 7 додатків.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Податок на додану вартість як економічна категорія та об'єкт обліку і контролю

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) є одним з основних бюджетоутворюючих податків, адже забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету. Вітчизняні науковці відносять ПДВ до категорії складних податків, мотивуючи свою думку тим, що методика його розрахунку, адміністрування та відшкодування підлягає частим змінам з боку контролюючих органів, та потребує від суб'єктів господарювання постійного моніторингу здійснених нововведень, а також внесення відповідних коригувань в усталену практику розрахунків.

В науковій літературі зустрічаємо чимало дискусій науковців та практиків щодо сутності ПДВ як економічної категорії та об'єкту обліку і контролю, змісту об'єкту оподаткування, методики розрахунку, а також переваг від впровадження системи електронного адміністрування на підприємствах. Найбільш поширені у вітчизняних наукових дослідженнях трактування сутності податку на додану вартість як економічної категорії наведені у таблиці 1.1.

Аналіз наведених у таблиці визначень показує, що вітчизняні науковці використовують подібні підходи до тлумачення категорії «податок на додану вартість», наголошуючи, що ПДВ є непрямим податком, включається до складу реалізаційної вартості та у повному обсязі сплачується кінцевим споживачем. Шаповал Т. Б., розглядаючи з у роботі [61] характерні риси ПДВ, пропонує також звернути увагу на ще дві особливості цього податку:

– по-перше, на наявність розриву між формальним та реальним

платником ПДВ. Обумовлена особливість, на думку науковця, полягає в тому, що розглянутий вид податку фактично сплачується споживачем на етапі придбання товарів (робіт, послуг), водночас формально його перерахування до бюджету здійснюється особою, що реалізує товар (роботу, послугу);

– по-друге, сплата ПДВ носить універсальний характер. Універсальність податку, на думку Шаповал Т. Б. [61], проявляється у двох аспектах: з однієї сторони, ПДВ сплачується під час реалізації товару (роботи, послуги), з іншої, – він стягується на кожному з етапів зовнішнього чи внутрішнього обороту товарів (робіт, послуг).

На думку Подолянчук О.А. [41], більшість з наведених у таблиці 1.1 економічних визначень розкривають сутність ПДВ в основному як складової управління фінансовою підсистемою підприємства.

Таблиця 1.1 – Сутність податку на додану вартість як економічної категорії

Автор, джерело	Зміст трактування поняття «податок на додану вартість»
1	2
Бондар М., Ловінська Л., Лисенко Н. та ін. [31]	Податок на додану вартість належить до загальнодержавних непрямих податків на споживну вартість, який справляється з юридичних та фізичних осіб, та є основним джерелом поповнення Державного бюджету України.
Сидоренко Р.В. [45]	Податок на додану вартість відноситься до одного з найбільш прогресивних непрямих податків, і в умовах ринкової економіки він є найбільш ефективним. Як різновид непрямого податку, він є економічно нейтральним, оскільки зазвичай стягується за однаковою ставкою та практично зі всієї споживчої вартості.
Білобровенко Т.В. [9]	ПДВ належить до одного з різновидів універсальних акцизів, який нараховується і сплачується до бюджету на кожному з етапів руху товарів від виробника до кінцевого споживача.
Семененко Т.М. [44]	Відмічає, що податок на додану вартість є частиною новоствореної вартості придбаних товарів (виконаних робіт, наданих послуг), яка формується на кожному з етапів виробництва чи обігу, включається до складу ціни продукту і сплачується кінцевим споживачем. На думку науковця, ПДВ є податком на внутрішнє споживання продукції, адже він встановлюється у формі надбавки до ціни товарів (робіт, послуг), що споживаються на території України.

Кінець таблиці 1.1

1	2
Дугар Т.Є. [19]	ПДВ є непрямим податком з доданої вартості, яка формується на всіх стадіях виробництва чи обігу; цей податок включається у формі надбавки до ціни товару, робіт чи послуг і в повному обсязі сплачується кінцевим споживачем.
Бурковська А.В., Ходикіна А.А. [58]	Податок на додану вартість є непрямим податком, який стягується в бюджет у вигляді надбавки до встановленої виробником ціни продукції (робіт або послуг), і сплачується виключно споживачами.
Світовий О.М. [43]	Зміст податок на додану вартість полягає у сплаті цього податку продавцем товарів (робіт, послуг) з тієї вартості, яка додається до вартості придбаних матеріалів чи отриманих послуг
Чирва А. А. [59]	ПДВ є частиною новоствореної вартості, яка формується на кожному з етапів виробництва чи обігу, а його сума включається до реалізаційної ціни товару (роботи, послуги) та сплачується кінцевим споживачем.
Подолянчук О.А. [41]	ПДВ – це непрямий загальнодержавний податок, він є складовою ціни товарів (робіт, послуг), складається з податкових зобов'язань щодо постачання товарів (робіт, послуг), податкового кредиту щодо постачання товарів (робіт, послуг), а також зобов'язань перед бюджетом з ПДВ

Водночас для цілей обліку та контролю використовується визначення, наведене у п. 14.1.178 Податкового кодексу України (далі – ПКУ): «податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ» [1].

Соколов В. В. [48] та Товкун Л. В. [54] підкреслюють, що зміст ПДВ розкривається завдяки функціям, які цей податок виконує як один з елементів податкової системи. Традиційно у працях вітчизняних науковців виділяють дві основні функції ПДВ – фіскальну та регулюючу, хоча інколи регулюючу функцію розглядають як доповнення фіскальної.

Зміст фіскальної функції впливає з природи податків, адже система оподаткування спрямована на поповнення державного бюджету. Відмітимо, що ПДВ є єдиним з усіх податків в податковій системі України, який у повному розмірі надходить до державного бюджету, і забезпечує його рівномірне та стабільне поповнення.

Суть регулюючої функції ПДВ розкривається через оцінку впливу податку на різні аспекти діяльності підприємства. Наприклад, Товкун Л. В. у роботі [54] підкреслює, що використання податків як регуляторів можливе завдяки вирішенню таких питань:

- визначення платника податку та особливостей побудови системи його оподаткування;
- чітке встановлення об'єкта оподаткування та методики розрахунку окремих податків;
- визначення джерел та термінів сплати податків;
- встановлення можливого надання пільг окремим галузям та / чи виробникам продукції (робіт, послуг);
- можливість диференціації умов оподаткування, наприклад, щодо визначення розмірів податкових ставок чи методики їх розрахунку та ін.

Загалом, на думку науковців, дослідження функцій ПДВ допомагає краще зрозуміти природу податкового навантаження та визначити оптимальну форму оподаткування для підприємства.

З реалізацією фіскальної функції податку пов'язано питання раціональності поповнення державного бюджету, що знайшло відображення у фіскальній ефективності ПДВ. Без сумніву, дефіцит державного бюджету вимагає від вітчизняної податкової системи, перш за все, підвищити фіскальну ефективність її елементів, адже додаткова мобілізація коштів повинна відбуватись не завдяки посиленню фіскального тиску чи запровадженню нових видів податків, а через використання інструменту адміністрування чинних податків.

На рисунку 1.1 наведено перелік чинників, які підвищують та сприяють зниженню фіскальної ефективності ПДВ (побудовано за [54]). Загалом, можна зробити висновок, що досягнення фіскальної ефективності будь-якого податку, в тому числі й ПДВ, можливе за рахунок використання прозорих підходів до формування бази оподаткування, а також чітко сформульованих критеріїв щодо методики його розрахунку. Важливу роль у забезпеченні об'єктивних підходів до проведених розрахунків відіграє система електронного

адміністрування ПДВ, яка дозволяє в електронному форматі забезпечити складання податкових декларацій, ведення Єдиного реєстру податкових накладних, складання звітності з ПДВ та при необхідності розрахунку коригування до податкової накладної.

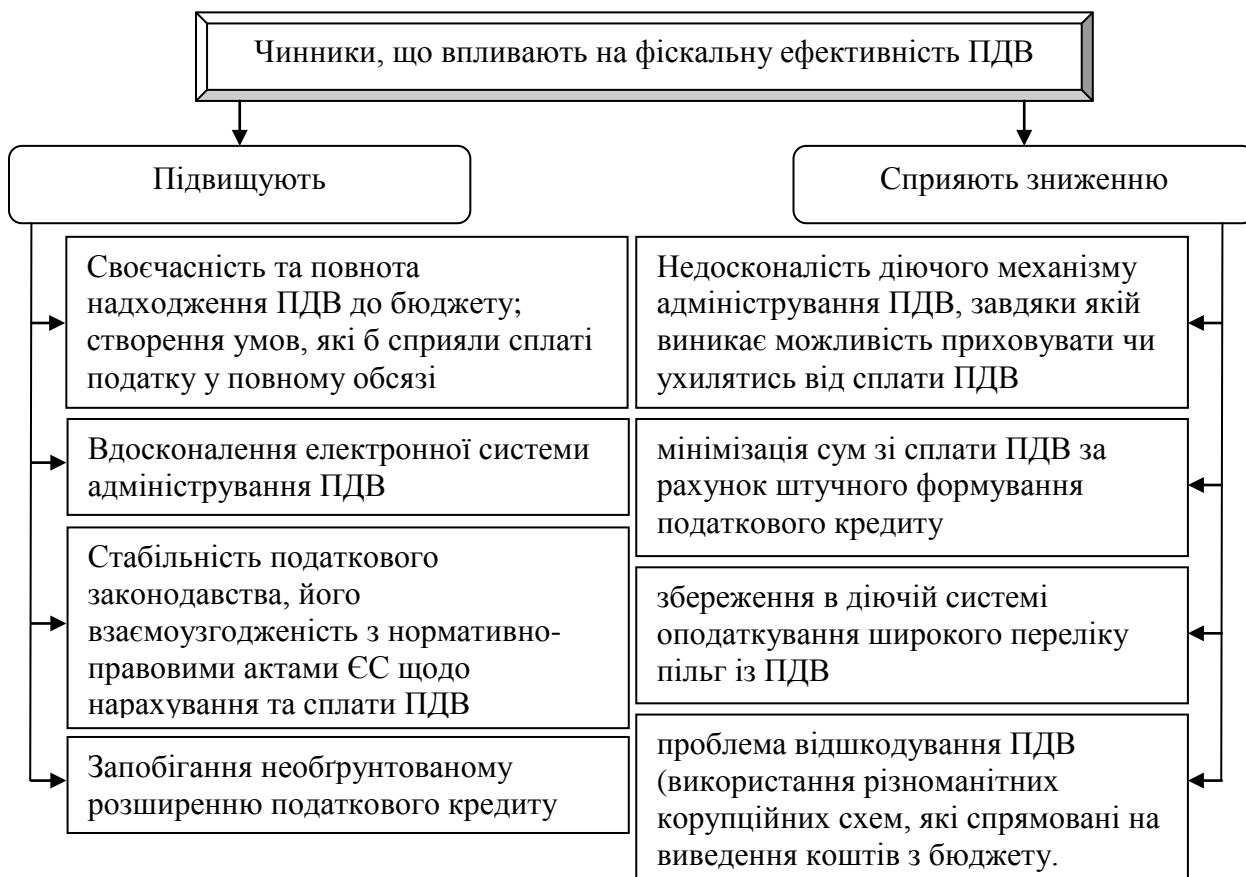


Рисунок 1.1 – Перелік чинників, які підвищують та сприяють зниженню фіскальної ефективності ПДВ

На думку Білобровенко Т. В. [13], нарахування та сплата ПДВ потребує чіткого визначення поняття «додана вартість», тобто об'єкта оподаткування. При цьому під доданою вартістю науковець розуміє приріст вартості продукту, який виготовлений підприємством, по відношенню до вартості використовуваних ним на виробництві матеріальних ресурсів. Білобровенко Т. В. зазначає, що з однієї сторони, цей показник акумулює величину доданої на підприємстві вартості без урахування попередньо здійснених витрат, з іншої – додану вартість варто розглядати як суму доходу суб'єкта господарювання, яка використовується для оплати факторів

виробництва, що були задіяні в процесі виготовлення продукції. Виходячи із розглянутого підходу, з економічної точки зору показник доданої вартості можна прирівняти до показника заново створеної вартості, яка була виготовлена на підприємстві.

Осадча Г.Г., Кудерська Н.В. у роботі [35] розглядають поняття доданої вартості з позиції витрат, які входять до її складу, а саме:

– матеріальні витрати (формується з вартості сировини та матеріалів, які були витрачені в процесі виробництва, а також задіяних послуг виробничого характеру);

– заробітна плата з урахуванням інші заохочувальних та компенсаційних виплат, а також суми здійснених відрахувань на соціальні заходи;

– амортизація (включає суму нарахованих амортизаційних відрахувань необоротних активів, які брали безпосередню участь в процесі виробництва товарів, робіт чи послуг).

Розглянуті підходи до трактування сутності додатної вартості дають уявлення про склад та послідовність її формування на підприємстві, водночас дослідники в проаналізованих нами працях [13] і [35] підкреслюють, що застосований ними економічний підхід до розгляду питання не може бути використаний при реалізації обліково-контрольних процедур.

Дійсно, у Податковому кодексі України [1] відсутнє визначення поняття «додана вартість», тому вона не може виступати об'єктом оподаткування для цілей обліку та контролю. На підтвердження цієї думки Білобровенко Т. В. [13] зазначає, що об'єкт і база оподаткування ПДВ можуть відрізнитись від величини доданої вартості на підприємстві. Дослідник вважає, що обумовлена ситуація виникає за рахунок того, що на практиці суб'єкти господарювання використовують різні варіанти розрахунку ПДВ, які передбачають використання не лише відмінних принципів його формування, але й диференційованих методик обчислення.

Відповідно до п. 185.1 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку щодо:

– постачання товарів в межах митної території України, включаючи операції з безоплатної передачі, а також з передачі права власності на об'єкти застави кредиту (позичальнику), на товари, які передаються на умовах товарного кредиту, а також щодо передачі об'єкта фінансового лізингу в володіння й користування лізингоодержувачу (орендарю);

– постачання послуг в межах митної території України;

– ввезення товарів на митну територію України;

– вивезення товарів за межі митної території України;

– надання послуг щодо міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів різними видами транспорту (автомобільним, залізничним, річковим, морським, авіаційним) [1].

Схематично розрахунок бази оподаткування ПДВ показано на рисунку 1.2 (побудовано за [35]).

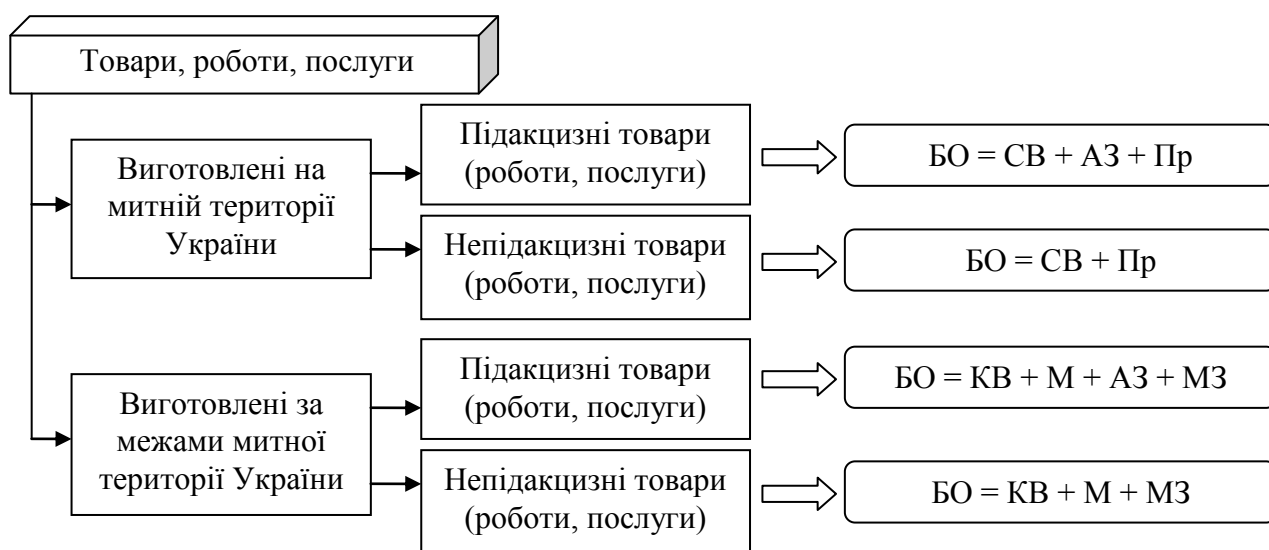


Рисунок 1.2 – Алгоритм розрахунку бази оподаткування ПДВ для цілей обліку та контролю

Пояснення до рисунку 1.2: БО – база оподаткування ПДВ; СВ – собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг); АЗ – сума акцизного збору; Пр – величина прибутку; КВ – контрактна вартість товарів (робіт, послуг); М – мито; МЗ – митний збір.

Проведені дослідження показують, що на алгоритм розрахунку бази

оподаткування ПДВ впливають такі основні фактори:

– місце виготовлення товарів, робіт, послуг (митна територія України, за межами митної території України);

– чи належить товар (продукція) до групи підакцизних товарів (продукції).

Дзюба О., Волинець Ю. [18] наголошують на такій особливості ПДВ як економічної категорії, як його роль у врівноваженні попиту та пропозиції на ринку. На думку науковців, оскільки цей вид податку безпосередньо включається до ціни реалізованих товарів (робіт, послуг), він є важливим ціноутворюючим елементом, відповідно, приймаючи рішення про встановлення ціни продажу, продавцям потрібно здійснити аналіз ринку щодо реакції споживачів на ціну пропонованого товару (роботи, послуги) з урахуванням усіх непрямих податків. Підтримуємо дослідників, що між величиною ПДВ як складової ціни реалізації та попитом на товар (роботу, послугу) існує обернено пропорційна залежність, відповідно, товаровиробники за умови не врахування цієї особливості ризикують втратити частину споживачів своєї продукції (робіт, послуг).

В цілому, проведені дослідження показали, що ПДВ є важливою складовою організації облікового процесу суб'єктів господарювання. Як невід'ємна складова вартості реалізованих товарів (робіт, послуг), ПДВ відіграє важливе значення у формуванні цінової політики підприємства, та повинно обов'язково бути враховане при аналізі ціноутворюючих факторів. Високий інтерес з боку держави щодо нарахування та адміністрування ПДВ обумовлений його роллю у наповненні дохідної частини бюджету, адже цей податок належить до головних бюджетоформуючих складових. На нашу думку, проведення дослідження ПДВ на підприємстві повинно бути спрямоване на пошук способів підвищення його фіскальної ефективності, що досягається, перш за все, через побудову дієвої системи електронного адміністрування податку. Провідну роль у цьому відіграє постійний моніторинг змін чинного законодавства у сфері нарахування та сплати ПДВ.

1.2. Нормативно-правове регулювання організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість

Відповідно до п. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік належить до обов'язкових видів обліку, який ведеться підприємством. Всі види звітності, які використовують грошовий вимірник, зокрема, фінансова, податкова, статистична та інші, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Тобто інформація з облікової системи суб'єкта господарювання є основним джерелом формування даних щодо сум нарахованого ПДВ та його перерахування до бюджету.

Порядок організації та методики обліку і контролю ПДВ регламентується низкою нормативно-правових документів різних рівнів підпорядкування, основним з яких є Податковий кодекс України [1]. Так, у розділі V ПКУ, який повністю присвячений податку на додану вартість, розкриваються всі організаційні та методологічні питання, пов'язані з визначенням переліку платників ПДВ, вимог та порядку їх реєстрації; наводиться порядок визначення об'єкта та бази оподаткування для товарів (робіт, послуг) залежно від місця їх постачання; встановлюються правові вимоги щодо дати виникнення податкового зобов'язання і податкового кредиту; наводяться розміри ставок ПДВ та умови їх застосування; наводиться перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування, а також звільнених від оподаткування операцій.

Перелік платників ПДВ наведено у п. 180.1 ст. 180 ПКУ, та проілюстровано на рисунку 1.3 (побудовано за [1]).

Відповідно до вимог чинного законодавства, а саме ст. 181-182 ПКУ [1], реєстрація платником ПДВ може бути обов'язковою або добровільною. Так, вимоги щодо обов'язкової реєстрації платником ПДВ в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) поширюються на особу за

умови, якщо загальна нарахована (сплачена) їй сума від здійснення операцій щодо постачання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню, у т. ч. щодо операцій з постачання товарів (послуг) із використанням Internet-мережі, протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 1,0 млн грн. (без урахування ПДВ). Водночас якщо особа не є платником ПДВ, оскільки обсяги її оподатковуваних операцій є меншими від 1,0 млн грн. або взагалі відсутні, для неї в ПКУ передбачена можливість добровільної реєстрації як платника ПДВ, при цьому така реєстрація здійснюється виключно на підставі заяви.

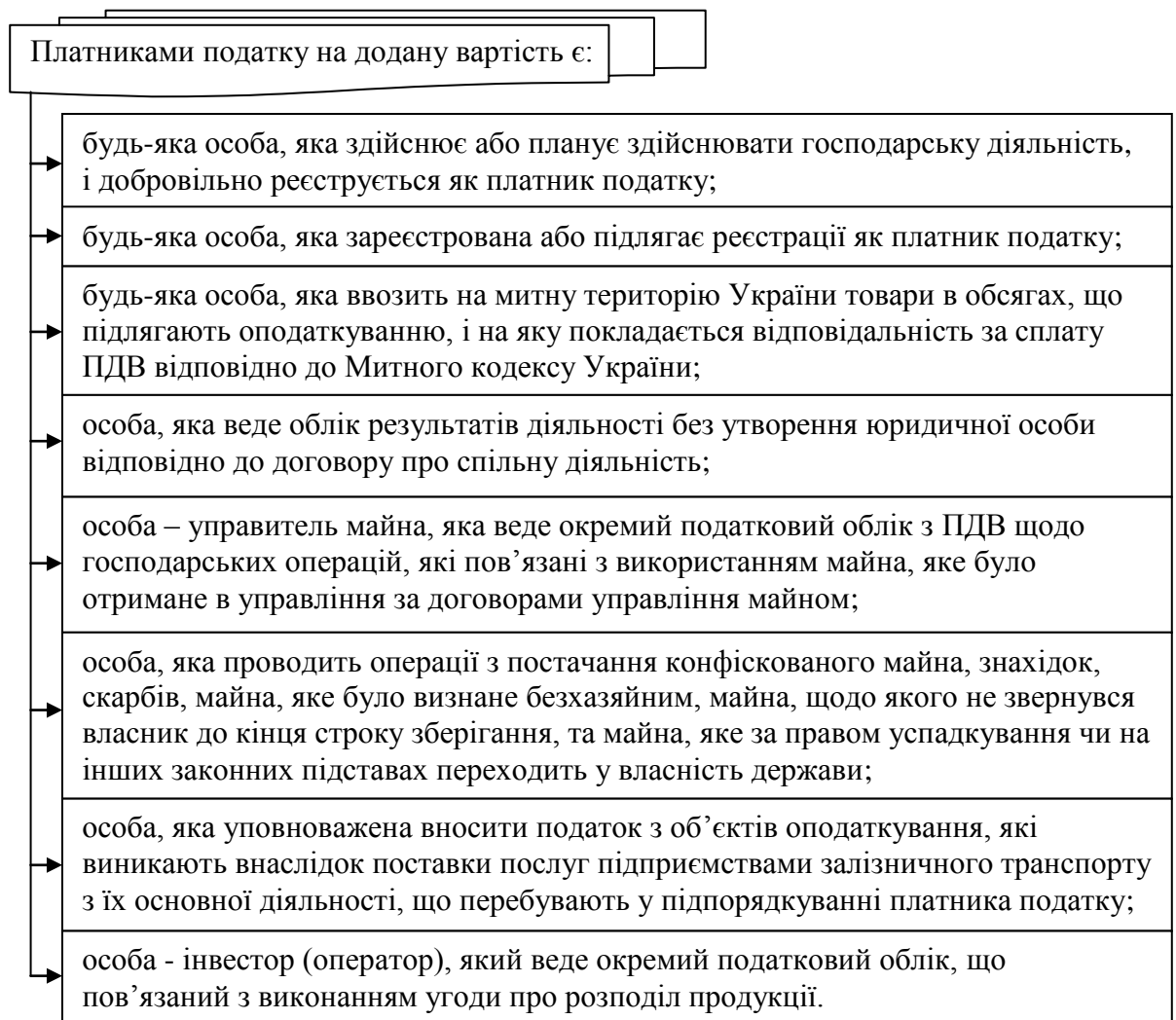


Рисунок 1.3 – Перелік платників податку на додану вартість відповідно до п. 180.1 ст. 180 Податкового кодексу України

Відмітимо, що нормами ПКУ також встановлено умови, за яких ПДВ сплачується, але без реєстрації особи платником податку. Зокрема, ця норма

поширюється на осіб, які не зареєстровані як платники податку, але ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню відповідно до ПКУ (п. 181.2 ПКУ). Крім того, ПДВ сплачується без реєстрації отримувачем послуг від нерезидентів, місцем постачання яких є митна територія України, при цьому податок нараховується за основною ставкою податку 20% або за ставкою 7% залежно від виду послуги.

Відповідно до п. 193.1 ст. 193 ПКУ ставки ПДВ встановлюються у відсотках до бази оподаткування в таких розмірах: 20%, 0%, 7% і 14% [1]. Види операцій, що підлягають оподаткуванню за кожною з ставок, визначені ст. 193-195 ПКУ, і представлені на рисунку 1.4.

Загалом, як показує проведений аналіз, норми розділу V ПКУ спрямовані на правове регулювання порядку нарахування і сплати ПДВ, зокрема, в частині визначення платників податку, бази оподаткування, ставок ПДВ та умов їх застосування, типів господарських операцій, звільнених від сплати ПДВ та ін. Водночас в Україні розроблена низка нормативних документів, які визначають організацію та методику обліку і контролю ПДВ на вітчизняних підприємствах, основні з яких наведені у таблиці 1.2.

З метою покращення якості організації дій суб'єктів господарювання у сфері оподаткування та задля підвищення рівня координації впроваджених зусиль щодо забезпечення фіскальної ефективності ПДВ було розроблено систему його електронного адміністрування (далі – СЕА ПДВ). На думку Тітенко З. [53], реалізація низки заходів щодо створення СЕА ПДВ та її успішне запровадження в практику функціонування вітчизняних підприємств дозволило вирішити ряд важливих для держави завдань, зокрема:

- підвищити рівень прогнозованості обсягів надходжень ПДВ до державного бюджету;
- знизити адміністративний тиск на суб'єкти господарювання, пов'язаний з реалізацією фіскальної функції податків;
- зменшити кількість перевірок підприємств;
- скоротити перелік критеріїв для автоматичного бюджетного

відшкодування;

– унеможливити формування підприємствами фіктивного кредиту задля отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету;

– забезпечити здійснення в автоматичному режимі бюджетного відшкодування ПДВ експортерам та інвесторам.

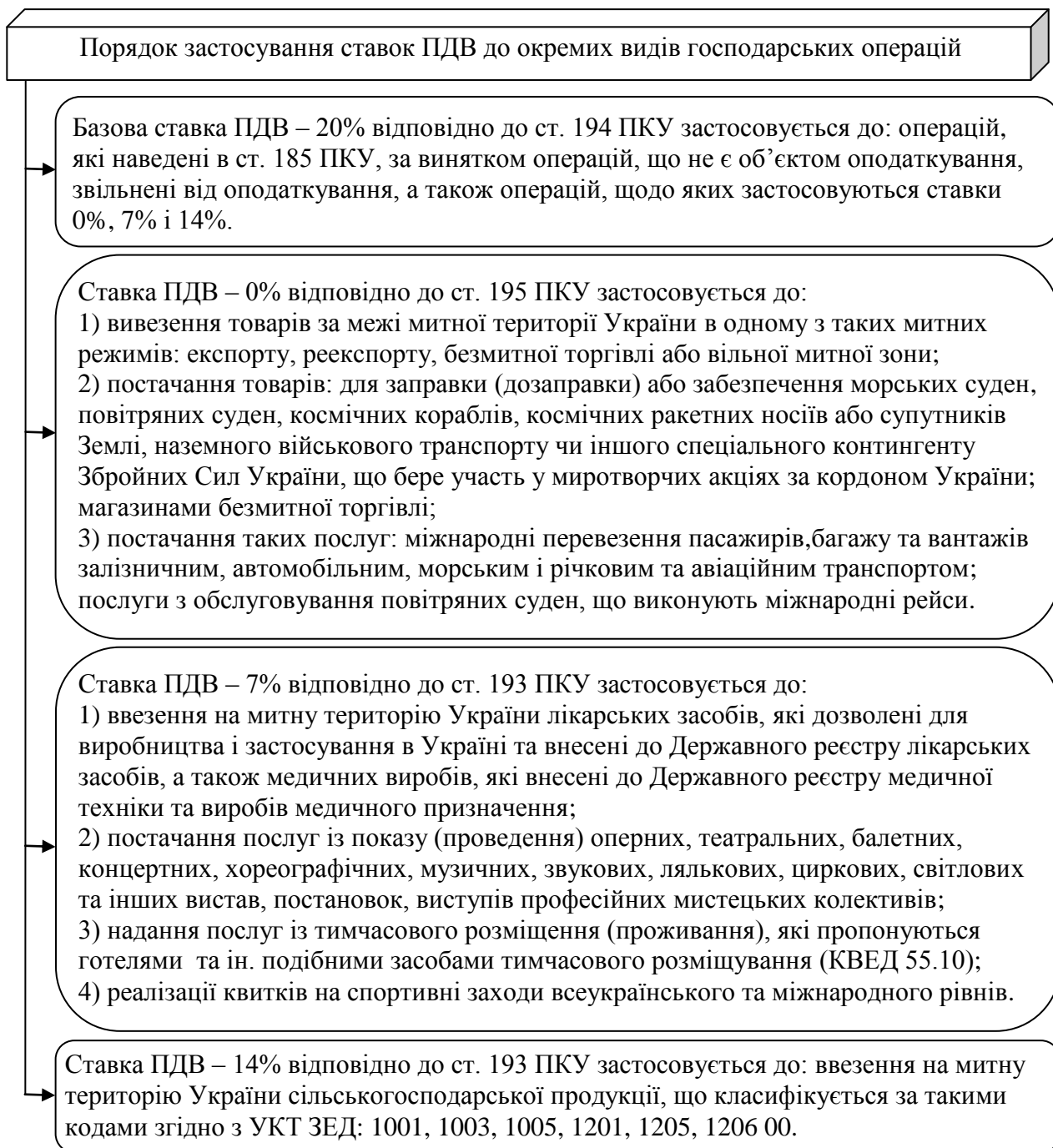


Рисунок 1.4 – Порядок застосування ставок ПДВ до окремих видів господарських операцій

Таблиця 1.2 – Нормативно-правові документи, які регламентують порядок методики обліку і контролю ПДВ

Нормативний документ	Призначення документу
Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість [4]	Визначає складові механізму відкриття і закриття рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ, порядок складання в СЕА ПДВ податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних, а також встановлює алгоритм проведення розрахунків з бюджетом, який передбачає використання зазначених рахунків.
Порядок заповнення податкової накладної [18]	Визначає методику заповнення реквізитів в податковій накладній та порядок складання розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї
Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних [6]	Встановлює механізм внесення відомостей в ЄРПН з податкових накладних та / або розрахунків коригувань кількісних і вартісних показників до них
Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [7]	Визначає механізм зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН, встановлює організаційні і процедурні засади діяльності комісій з питань зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН, наводить перелік прав та обов'язків їх членів.
Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість [5]	Затверджено форми та алгоритми складання окремих видів податкової звітності з ПДВ
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8]	Встановлено, що суб'єкти господарювання незалежно від виду діяльності для узагальнення інформації про розрахунки за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників, та за фінансовими санкціями, які справляються в дохід бюджету, використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».
Інструкція про застосування Плану рахунків [9]	Встановлено особливості застосування окремих субрахунків для рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Зокрема, це стосується таких субрахунків: – 641 «Розрахунки за податками»; – 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»; – 643 «Податкові зобов'язання»; – 644 «Податковий кредит».

Послідовність роботи в СЕА ПДВ визначена в Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість [4], зокрема, це стосується питань відкриття чи закриття рахунків суб'єктами господарювання, роботи в системі щодо складання податкових накладних та при необхідності розрахунків коригування до них та ін. Відповідно до п. 5 нормативного документу, електронні рахунки відкриваються підприємствам виключно на підставі реєстру платників ПДВ, який органи ДПС надсилають до Державної казначейської служби України не раніше, ніж за один робочий день до дати реєстрації цієї особи платником податку.

П. 13 Порядку електронного адміністрування ПДВ встановлено, що платник податку має право отримувати в органах ДПС інформацію щодо стану свого електронного рахунку, а також суми ПДВ, на яку він має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) [4].

Методика складання податкової накладної та при необхідності розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї визначена в Порядку заповнення податкової накладної (далі – Порядок № 463) [6]. Відповідно до п. 2 нормативного документу, податкова накладна та додатки до неї складаються виключно в електронній формі з дотриманням умов щодо реєстрації в порядку, визначеному чинним законодавством, з обов'язковим накладанням електронного підпису уповноваженої платником особи.

П. 3 Порядку № 463 встановлено, що всі податкові накладні підлягають реєстрації у ЄРПН в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та по формі, яка була чинна на день реєстрації. Крім того, варто пам'ятати, що платник податку має право зареєструвати податкову накладну в ЄРПН на суму податку (Σ Накл.), яка обчислена за формулою, наведеною в п. 9 Порядку електронного адміністрування ПДВ [4]:

$$\Sigma \text{ Накл.} = \Sigma \text{ НО} + \Sigma \text{ М} + \Sigma \text{ ПР} + \Sigma \text{ ОВ} - \Sigma \text{ НВ} - \Sigma \text{ В} - \Sigma \text{ П}, \quad (1.1)$$

де: $\Sigma \text{НО}$ – сума ПДВ, відображена в податкових накладних та розрахунках коригування, які зареєстровані в ЄРПН;

$\Sigma \text{М}$ – сума ПДВ, сплачена платником податку під час ввезення товарів на митну територію України, визначена на підставі даних митних декларацій;

$\Sigma \text{ПР}$ – сума поповнення електронного рахунку з рахунку платника;

$\Sigma \text{ОВ}$ – сума податків, які за останні 12 місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені (відстрочені, розстрочені);

$\Sigma \text{НВ}$ – сума податку відповідно до даних з виданих платником ПДВ податкових накладних та розрахунків коригувань, які зареєстровані в ЄРПН;

$\Sigma \text{В}$ – сума податку, яка була заявлена платником податку до бюджетного відшкодування;

$\Sigma \text{П}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з ПДВ, суми податку, яка наведена у складених цим платником податкових накладних, що зареєстровані в ЄРПН.

Механізм внесення відомостей в ЄРПН з податкових накладних та / або розрахунків коригувань кількісних і вартісних показників до них наведено в Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних [3]. Відповідно до п. 3 нормативного документу, прийняття від платників ПДВ даних та внесення їх в ЄРПН здійснюється в робочі дні з 8 год. 00 хв. до 20 год. 00 хв. В цей час з інформаційною базою не проводяться жодні технічні обслуговування та інші регламентні роботи, крім аварійних випадків. П. 4 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних встановлено, що до ЄРПН вносяться відомості щодо «податкових накладних та/або розрахунків коригування, які прийняті до Реєстру та підлягають реєстрації, реєстрацію яких зупинено, а також щодо яких у встановленому порядку прийнято рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації» [3].

Відповідно до п. 3 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [7], кожна податкова накладна, яка була зареєстрована в ЄРПН постачальником

(покупцем) продукції (товарів, робіт, послуг), обов'язково перевіряється щодо її відповідності ознакам безумовної реєстрації, перелік яких встановлений в нормативному документі. При цьому варто наголосити, що платник ПДВ, яким складено та подано для реєстрації в ЄРПН податкову накладну / розрахунок коригування, який не відповідає жодній з ознак безумовної реєстрації, одразу перевіряється щодо відповідності критеріям ризиковості платника, а також показникам, відповідно до яких визначається позитивна податкова історія суб'єкта господарювання. Одночасно податкова накладна / розрахунок коригування, щодо яких встановлено невідповідність жодній із ознак безумовної реєстрації, перевіряються щодо відповідності відображених у них господарських операцій критеріям ризиковості їх здійснення [7]. Відмітимо, що перелік всіх показників, щодо яких потрібно провести моніторинг, наведено в додатках нормативного документу [7].

Форми та алгоритми складання окремих видів податкової звітності з ПДВ затверджені в Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість [5], зокрема, його дія поширюється на такі види податкової звітності, як:

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

Загалом, проведені дослідження показали, що вітчизняна правова система володіє доволі розгалуженим переліком нормативних документів, які регламентують порядок організації та методики обліку і контролю ПДВ.

1.3 Аналіз зарубіжного досвіду адміністрування податку на додану вартість та оцінка можливостей його використання в Україні

Податок на додану вартість широко використовується як ефективний інструмент непрямого оподаткування у розвинених країнах світу. За оцінками вітчизняних науковців, сьогодні понад 140 країн впровадили цей вид податку в систему фіскалізації взаємовідносин з суб'єктами господарювання, та активно використовують його як джерело поповнення державного бюджету [22].

Ксьондз С. М., Бочуля Н. О. [25] відмічають, що найбільш важливу роль ПДВ відіграє в податковій системі країн-членів ЄС, наголошуючи, що в програмі уніфікації в межах цієї міжнародної організації питання адміністрування ПДВ займає одне з провідних місць. Крім того, варто наголосити, що наявність законодавчого введення ПДВ в країні належить до обов'язкових умов членства в цій інституційній структурі.

На думку Соколовської А. М. [51], незважаючи на те, що ПДВ сьогодні вважається найбільш гармонізованим податком в системі оподаткування країн ЄС, уніфікація його окремих елементів відбувається різними темпами та з неоднаковою результативністю. До найбільш проблемних у цьому контексті науковець відносить такі елементи податку, як ставки та пільги.

На підставі проведеного у роботі [17] аналізу колектив науковців у складі Демчак І. М., Микитюк Д. М., Свиноус І. В., Шапаренко Л. В. дійшли висновку про доволі високі ставки ПДВ у країнах ЄС. Так, у деяких країнах (наприклад, в Швейцарії, Фінляндії, Данії) діючі ставки ПДВ значно перевищують рекомендовані керівними органами ЄС (15% з основних груп товарів та дозвіл на використання більш низьких ставок податку для деяких соціально значущих видів товарів). Обумовлена ситуація свідчить про незавершеність процесу уніфікації оподаткування в країнах ЄС, особливо в сфері оподаткування непрямими податками.

Що стосується західноєвропейських країн, які не є членами ЄС, то варто

відмітити, що вони теж активно використовують ПДВ як інструмент непрямого впливу на розвиток національної економіки та джерело поповнення державного бюджету, водночас ставки податку суттєво між собою відрізняються: наприклад, в Норвегії ставка ПДВ 23%, у Швейцарії – 6,5% [17].

Підтримуємо Соколовську А. М. [51], що основними перешкодами в ЄС на шляху податкової гармонізації щодо ПДВ продовжують залишатись:

- наявні суперечності між економічною та політичною інтеграцією, а також політичні бар'єри, які виникають через небажання країн-членів делегувати частину свого податкового суверенітету наднаціональним органам ЄС;

- інституційні бар'єри, наприклад, голосування за ухвалення рішень в сфері оподаткування у Раді ЄС відбувається за принципом одностайності, водночас здійснені ряд спроб відмовитися від цього правила на користь прийняття рішення за кваліфікованою більшістю голосів виявились невдалими через прагнення збереження власних інтересів окремими країнами-членами;

- відмінності в рівнях економічного розвитку окремих членів ЄС спонукає менш розвинені країни застосовувати нижчі ставки оподаткування задля додаткового залучення інвестицій в національну економіку;

- розбіжності в побудові національних податкових систем, котрі склались історично протягом тривалого часу, і є наслідком національних традицій;

- відмінні потреби систем соціального забезпечення часто є причиною відмінного податкового навантаження на економіку в цілому.

Застосовувані ставки ПДВ у країнах-членах ЄС визначаються національним законодавством з урахуванням вимог Директиви Ради Європи 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ, в якій проведено систематизацію представлених положень гармонізації ЄС щодо ПДВ [2].

Откаленко О. у роботі [38] наголошує, що Директива Ради Європи про спільну систему ПДВ, з однієї сторони, встановлює загальні уніфіковані правила для всіх членів, з іншої, надає країнам-учасникам можливість застосовувати свої у таких важливих питаннях, як: порядок та умови

реєстрації платників ПДВ, встановлення переліку товарів і послуг, які оподатковуються за зниженими ставками, розміри цих ставок тощо. Таким чином, суб'єкти господарювання в країнах-членах ЄС застосовують різні правила визначення місця реєстрації, об'єкта оподаткування, а також диференційовані ставки ПДВ залежно від прийнятої державою внутрішньої політики.

Директива Ради Європи про спільну систему ПДВ [2] є основним нормативним документом, який регламентує порядок оподаткування ПДВ у країнах-членах ЄС. Загальний механізм його адміністрування подібний до механізму нарахування та сплати ПДВ, який сьогодні використовується в Україні. Водночас, наявність різниці між запланованими та фактичними надходженнями від ПДВ, на думку Откаленко О. [38], свідчить про необхідність вивчення шляхів її подальшого удосконалення з метою запобігання виникнення арифметичних помилок в розрахунках, уникнення зловживань, недопущення ухилень від сплати податку. Науковець відмічає, що рівень помилок у розрахунках потенційних та реальних ПДВ-надходжень суттєво відрізняється в різних країнах-членах ЄС. Наприклад, якщо в Швеції, Фінляндії та Нідерландах цей розрив складає біля 4%, то в Румунії – майже 40% [38].

Задля вирішення цієї проблеми було проведено оцінку альтернативних засобів адміністрування податків. Зокрема, Директивою Ради Європи про спільну систему ПДВ [2] було започатковано механізм зворотного нарахування ПДВ. Суть цього механізму полягає в тому, що постачальник-платник ПДВ при реалізації певного виду товару (їх перелік затверджено чинним законодавством) надає покупцеві рахунок або рахунок-фактуру без зазначення суми непрямого податку, водночас про здійснену операцію звітує до органу фіскальної служби. З іншої сторони, покупець в спеціальній декларації відображає суму сплаченого ПДВ замість постачальника і подає цю інформацію в графі «Податковий кредит».

Відмінність започаткованого механізму зворотного нарахування ПДВ

полягає в тому, що на етапі здійснення господарської операції з постачання реального руху грошей в частині розрахунків з ПДВ не відбувається, адже покупець оплачує рахунок постачальника без непрямих податків. На думку прихильників розглянутого підходу, застосування цього механізму дозволяє суттєво спростити ведення бізнесу, позитивно впливає на формування фінансового стану покупця, оскільки дозволяє відволікати меншу частину коштів з обороту суб'єкта господарювання. Реальний рух грошових коштів в частині сплати ПДВ відбувається лише після проведення аналізу консолідованої звітності щодо стану податкових зобов'язань та підтвердження права на податковий кредит за звітний період.

Як бачимо, започаткування механізму зворотного нарахування дозволяє знівелювати дію певних негативних чинників, серед яких, наприклад, вплив людського фактору при реалізації механізму адміністрування ПДВ, відволікання з обороту меншої частини грошових коштів та ін. Откаленко О. [38] відмічає, що механізм зворотного нарахування ПДВ знайшов практичну реалізацію в таких сферах економіки, як будівництво, телекомунікації, металургія, виробництво електроніки й обладнання.

Із впровадженням системи електронного документообігу у сфері оподаткування, яка була реалізована у формі СЕА ПДВ, Україна наблизилася до світових економічних стандартів, адже переважна більшість країн світу використовують електронну форму подання звітності. Розглянемо у таблиці 1.3 досвід окремих європейських країн у побудові системи електронного адміністрування податків (побудовано за [38]).

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що система електронного адміністрування податків за кордоном реалізується з дотриманням таких принципів: по-перше, максимальної автоматизації робіт з розрахунку величини податкових зобов'язань, які мають бути перераховані до бюджету; по-друге, зручність та комфорт роботи в електронному кабінеті платника податків; по-третє, надійні системи захисту інформації та каналів її передачі до контролюючих органів.

Таблиця 1.3 – Досвід окремих європейських країн у побудові системи електронного адміністрування податків

Країна	Зміст електронного адміністрування податків
Німеччина	Є однією з перших країн, в якій було прийнято закон про електронний цифровий підпис (1997 р.). Дозволяється подання податкової декларації електронною поштою, водночас за необхідності її можна продублювати і звичайною поштою.
Франція	Реалізована система електронного подання податкової звітності, також в автоматизованому режимі можна здійснити підрахунок: <ul style="list-style-type: none"> – величини податкових зобов'язань за податками; – суми грошових коштів, яка має бути мобілізована на погашення заборгованості за податками за поточний період; – спрогнозувати величину грошових коштів, які мають бути акумульовані на погашення заборгованості за податками у наступному періоді.
Словенія	Система електронного адміністрування податків використовується для складання заяви на відшкодування ПДВ під час реалізації товарів серед країн ЄС. Застосування директив ЄС, які стосуються електронної торгівлі, дозволяє суб'єктам господарювання з країн, які не є членами ЄС, зареєструватися в електронній базі та сплачувати ПДВ в online-режимі для будь-якої країни-члена ЄС.
Словаччина	Створено офіс роботи з електронними документами, в якому: <ul style="list-style-type: none"> – реалізована функція щодо ведення обліку всіх електронних документів, які заповнюються і надсилаються контрагентам та контролюючим органам; – видаються підтвердження щодо отримання електронних документів; – вбудований інструмент для перевірки електронних цифрових підписів.
Естонія	Закон про систему оподаткування дає можливість платникам податків обирати найбільш зручний спосіб подання електронних декларацій. Крім того, Міністерство фінансів зобов'язало всі установи державної форми власності, в яких повноцінно реалізовано функцію доступу до мережі Інтернет, подавати податкову звітність виключно в електронній формі

У дослідженні Тютюник І. В., Котенко Н. В. [55] проведено оцінку двох методів, які широко використовуються в світовій практиці для оцінювання ефективності адміністрування ПДВ: макроекономічного («зверху вниз») та мікроекономічного («знизу вгору»).

Суть методу «зверху вниз» для оцінки адміністрування ПДВ полягає у використанні макроекономічних індикаторів для оцінки різниці між

величиною потенційних та фактично отриманих податкових надходжень за цим податком.

Недоліками даного підходу Тютюник І. В., Котенко Н. В. [55] вважають те, що:

– його можна застосувати для оцінки лише для тих видів діяльності та галузей економіки, які можна побачити в макроекономічній статистиці;

– якість отриманих результатів обумовлена повнотою та коректністю вихідних даних, які в більшості випадків є достатньо укрупненими та не підлягають деталізації;

– офіційні дані макроекономічної статистики не містять інформації щодо міжнародних аспектів ухилення від сплати податкових платежів, наприклад, у зв'язку з виведенням коштів в офшори, інвестуванням активів за кордон та ін.

Беззаперечною перевагою методу «зверху вниз» є відсутність значних затрат ресурсів і часу для збору інформації, придатність отриманих результатів для порівняння з іншими ретроспективними даними, та побудови прогнозних моделей.

Ключова відмінність підходу «знизу вверх», на думку Тютюник І. В., Котенко Н. В. [55], полягає у високому рівні деталізації розрахунків, що дозволяє не лише порахувати обсяг податкових розривів в розрізі кожного з податків, певних типів господарських операцій, визначеного контрагента чи виду діяльності, але й отримати інформацію щодо повноти дотримання податкового законодавства кожним з платників податків. Водночас, як справедливо відмічають науковці, використання даного підходу дозволяє охопити лише конкретно встановлені джерела податкового розриву, водночас зникає можливість отримання комплексного уявлення про загальний обсяг податкових розривів в економіці країни.

Світовий досвід показує, що практика оцінки податкових розривів використовується в значній кількості країн, які характеризуються як високим, так і середнім рівнем розвитку. Наприклад, у Франції для визначення розриву за ПДВ використовується макроекономічний метод, інформаційне

забезпечення якого готує Французький національний інститут статистики і економічних досліджень (INSEE). Згідно встановленої методології, податковий розрив за ПДВ оцінюється для всієї економіки, та не підлягає деталізації в розрізі окремих секторів чи видів діяльності.

На відміну від Франції, у Словаччині оцінка податкового розриву за ПДВ проводиться з використанням двох різних методів. Так, у 2013 році Словаччина приєдналась до Програми RA-GAP МВФ, і саме за підтримки МВФ була проведена перша оцінка податкового розриву за ПДВ за період 2008-2012 років. В подальшому на доповнення встановленої методології в країні почали проводити оцінку податкового розвитку з використанням методу «зверху вниз».

В Естонії оцінка податкового розриву за ПДВ проводиться на основі методу «зверху вниз», аудиторія інтерв'юерів охоплює близько 75,0 тис. зареєстрованих платників податку. Обрана методологія оцінки базується на застосуванні даних національних рахунків та подібна до підходу, що застосовується у CASE-дослідженні [55].

Загалом, проведені дослідження показали переважне застосування макроекономічного методу для оцінки податкових розривів за ПДВ, що обумовлене можливістю більш швидкого отримання необхідної для аналізу інформації з меншими фінансовими витратами; водночас при цьому втрачається потрібний рівень деталізації, та неможливість проведення аналізу в розрізі окремих секторів економіки чи напрямів діяльності.

В Україні, на жаль, до сьогодні відсутня практика оцінювання ефективності системи оподаткування на основі аналізу податкових розривів. Діюча політика протидії тінізації заснована на використанні окремих методів оцінки тіньових фінансових потоків. Однак, як справедливо зазначають Тютюник І. В., Котенко Н. В. [55], отримані таким способом результати суттєво відрізняються від результатів оцінок, які отримуються незалежними міжнародними інституціями, наприклад, Світовим банком, Міжнародним валютним фондом та ін.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПРИКЛАДІ ПП «РЕКРАФТ»

2.1 Характеристика діяльності ПП «Рекрафт»

Приватне підприємство «Рекрафт» (далі – ПП «Рекрафт») створене у лютому 2020 року. Основний вид діяльності суб'єкта господарювання – оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів (КВЕД 45.31). Іншими видами діяльності підприємства є:

- виробництво гумових шин, а також покришок і камер; відновлення протектора гумових шин та покришок (КВЕД 22.11);
- технічне обслуговування, а також ремонт автотранспортних засобів (КВЕД 45.20);
- неспеціалізована оптова торгівля (КВЕД 46.90);
- надання в оренду і експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна (КВЕД 68.20);
- роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів (КВЕД 45.32).

Для забезпечення своєї діяльності у ПП «Рекрафт» створено статутний капітал в розмірі 5,0 тис. грн. (додаток А). Суб'єкт господарювання самостійно здійснює господарську, комерційну, фінансову та інші види діяльності, забезпечує організацію та належне ведення обліку, несе відповідальність за вчасне складання й подання різних видів звітності. Відповідно до прийнятої облікової політики, ПП «Рекрафт» перебуває на загальній системі оподаткування, і є платником ПДВ за базовою ставкою 20%.

Основні техніко-економічні показники підприємства за 2021-2022 роки наведено в таблиці 2.1 (за даними додатку А). Протягом періоду, що досліджувався, спостерігаємо суттєве збільшення загальної величини чистого

доходу від реалізації товарів у ПП «Рекрафт» – на 3567,90 тис. грн. або 90,57%. Подібно до проаналізовано динаміки, зростання відбулось і за показником собівартості реалізованих товарів – на 3368,0 або 97,25%. Відносно більші темпи приросту собівартості реалізованої продукції суб'єкта господарювання обумовили збільшення величини витрат на 1 грн. доходів – з 0,88 до 0,91. З іншої сторони, незважаючи на проаналізовану динаміку, спостерігаємо зростання чистого прибутку у ПП «Рекрафт» – з 133,8 тис. грн. до 169,4 тис. грн.

Таблиця 2.1 – Основні техніко-економічні показники діяльності ПП «Рекрафт» у 2021-2022 роках

Показники	Одиниця виміру	2021 рік	2022 рік	Відхилення	
				тис. грн.	%
Чистий дохід від реалізації товарів	тис. грн.	3939,6	7507,5	3567,90	90,57
Собівартість реалізованих товарів	тис. грн.	3463,4	6831,4	3368,0	97,25
Величина витрат на 1 грн. доходів підприємства	грн.	0,88	0,91	0,03	3,51
Чистий прибуток	тис. грн.	133,8	169,4	35,60	26,61
Капітал	тис. грн.	5,0	5,0	0,0	0,0
Середньорічна первісна вартість основних засобів	тис. грн.	43,25	67,4	24,15	55,84
Фондовіддача	грн./грн.	91,09	111,39	20,30	22,28
Чисельність працюючих	чол.	1	1	0,0	0,0
Середньомісячна заробітна плата одного працюючого	грн.	7580,0	8140,0	560,0	7,39
Фонд оплати праці працюючих	тис. грн.	90,96	97,68	6,72	7,39
Фондоозброєність	тис. грн. / чол.	43,25	67,40	24,15	55,84

Статутний капітал підприємства протягом 2021-2022 років не змінювався і становив 5,0 тис. грн. Незважаючи на зростання середньорічної величини первісної вартості основних засобів з 43,25 тис. грн. до 67,4 тис. грн. або 55,84%, варто звернути увагу, що за даними додатку А всі основні засоби ПП «Рекрафт» є зношеними. Показники фондовіддачі по підприємству протягом досліджуваного періоду зросли на 22,28% і склали 111,39 у 2022 році.

Середньооблікова чисельність штатних працівників ПП «Рекрафт» у 2021-2022 роках не змінювалась, і становила 1 особу; водночас суб'єкт господарювання практикує за потреби найм працівників за договорами цивільно-правового характеру. Середньомісячна заробітна плата штатного працюючого за період, що аналізується, збільшилась на 7,39 % і склала 8140,0 грн у 2022 році. Показники фондоозброєності по підприємству збільшились на 55,84 % і становили на 31.12.2022 року 67,4 тис. грн./чол.

Загалом, за результатами здійсненого аналізу можна зробити висновок про позитивну динаміку проаналізованих показників, адже суб'єкту господарювання у 2022 році порівняно з 2021 роком вдалось покращити обсяги реалізації товарів, збільшити величину чистого прибутку, збільшення спостерігаємо за показниками фондівіддачі та фондоозброєності.

Основним інформативним джерелом інформації про стан ресурсів та джерел їх утворення на підприємстві є баланс. Інформація з цієї форми звітності є корисною як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, оскільки в динаміці дозволяє визначити тенденції розвитку суб'єкта господарювання, та проаналізувати, наприклад, рівень власних джерел покриття активів, склад та структуру зовнішніх запозичень, і в загальному – має уявлення про фінансову стійкість та платоспроможність підприємства.

Саме тому наступним етапом аналізу ПП «Рекрафт» стало вивчення складу, структури та динаміки активів і пасивів балансу (таблиці 2.2 і 2.3, складені за даними додатку А).

Протягом 2021-2022 років активи суб'єкта господарювання були сформовані з необоротної та оборотної частин, загальна величина активів збільшилась на 214,60 тис. грн. або 49,98%. Як було відмічено вище, необоротні активи ПП «Рекрафт» повністю зношені, і як на початок, так і на кінець досліджуваного періоду були відображені в балансі за нульовою залишковою вартістю. Тому позитивна динаміка активів була обумовлена зростанням величини саме оборотної складової ресурсів суб'єкта господарювання.

Таблиця 2.2 – Оцінка складу, структури та динаміки активів ПП «Рекрафт» у 2021-2022 роках

Активи	31.12.2021		31.12.2022		Зміна		
	тис. грн	пит. вага, %	тис. грн	пит. вага, %	абсолютна, тис.грн	відносна, %	питомої ваги, %
<i>Необоротні активи</i>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<i>Оборотні активи</i>	429,4	100,0	644,0	100,0	214,60	49,98	0,0
Запаси	179,8	41,87	248,7	38,62	68,90	38,32	-3,25
Поточна дебіторська заборгованість	84,5	19,68	40,6	6,30	-43,90	-51,95	-13,37
Грошові кошти та їх еквіваленти	161,9	37,70	338,2	52,52	176,30	108,89	14,81
Інші оборотні активи	3,2	0,75	16,5	2,56	13,30	415,63	1,82
Разом	429,4	100,0	644,0	100,0	214,60	49,98	0,0

Оборотні активи підприємства були сформовані із запасів, поточної дебіторської заборгованості, грошових коштів та інших оборотних активів. Як у 2021, так і в 2022 роках основну питому вагу у складі ресурсів ПП «Рекрафт» займали запаси (відповідно, 41,87% і 38,62%) та грошові кошти (37,70% на початок та 52,52% на кінець досліджуваного періоду).

Загалом можна зробити висновок про нераціональну структуру активів підприємства, оскільки спостерігаємо високу залежність їх величини від оборотних ресурсів. Рекомендуємо ПП «Рекрафт» розглянути можливість придбання нових необоротних активів або з меншим рівнем зношеності, що позитивно вплине на структуру активів, та схвально сприйматиметься інвесторами за умови прийняття рішення про залучення зовнішніх запозичень.

Протягом досліджуваного періоду пасиви суб'єкта господарювання формувались з власного капіталу та поточних зобов'язань. У структурі пасивів ПП «Рекрафт» спостерігаємо зміну співвідношення на користь власних джерел формування ресурсів: так, якщо у 2021 році частка власного капіталу становила 36,56%, то в 2022 році – збільшилась до 50,68%, що свідчить про зростання рівня автономності підприємства від зовнішніх запозичень. Дана тенденція є особливо важливою з урахуванням того, що зобов'язання суб'єкта

господарювання протягом періоду, що аналізувався, були сформовані з поточної заборгованості.

Оскільки величина зареєстрованого капіталу ПП «Рекрафт» не змінювалась ні в 2021, ні в 2022 році, на позитивну динаміку власних джерел формування ресурсів вплинуло суттєве збільшення величини нерозподіленого прибутку – на 169,4 тис. грн. або в 1,11 разів.

Таблиця 2.3 – Оцінка складу, структури та динаміки пасивів ПП «Рекрафт» у 2021-2022 роках

Пасиви	31.12.2021		31.12.2022		Зміна		
	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	пит. вага, %	абсолютна, тис.грн.	відносна, %	питомої ваги, %
<i>Власний капітал</i>	157,0	36,56	326,4	50,68	169,40	107,90	14,12
Капітал	5,0	1,16	5,0	0,78	0,0	0,0	-0,39
Нерозподілений прибуток	152,0	35,40	321,4	49,91	169,40	111,45	14,51
<i>Поточні зобов'язання</i>	272,4	63,44	317,6	49,32	45,20	16,59	-14,12
Короткострокові кредити банків	150,0	34,93	150,0	23,29	0,0	0,0	-11,64
Поточна кредиторська заборгованість за:	89,4	20,82	111,0	17,24	21,60	24,16	-3,58
а) товари, роботи, послуги							
б) розрахунками з бюджетом	30,0	6,99	53,4	8,29	23,40	78,0	1,31
в) розрахунками за страхування	0,4	0,09	0,5	0,08	0,10	25,0	-0,02
г) розрахунками з оплати праці	2,6	0,61	2,7	0,42	0,10	3,85	-0,19
Баланс	429,4	100,0	644,0	100,0	214,60	49,98	0,0

У структурі поточної заборгованості підприємства основну питому вагу займали короткострокові кредити банків та поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; частки інших складових короткострокових зобов'язань були порівняно менші, а їх незначні зміни майже не вплинули на загальну динаміку поточної заборгованості.

В цілому, вважаємо, незважаючи на суттєві позитивні зміни у структурі пасивів ПП «Рекрафт», суб'єкт господарювання повинен і в подальшому працювати над зміцненням рівня своєї автономності та фінансової стійкості.

На рисунку 2.1 представлена динаміка фінансових результатів підприємства у 2020-2022 роках.

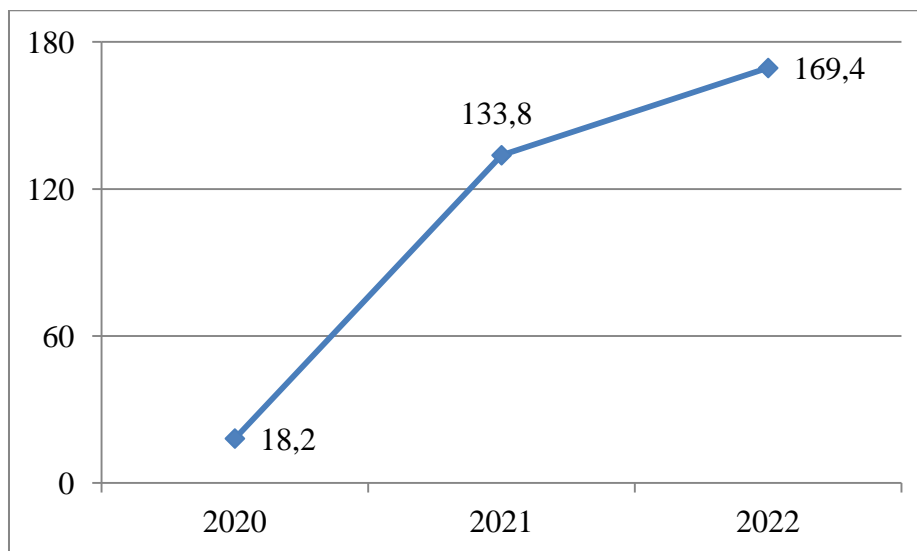


Рисунок 2.1 – Динаміка фінансових результатів ПП «Рекрафт» у 2020-2022 роках

Проведені дослідження показують, що протягом періоду, що аналізується, суб'єкт господарювання отримував прибутки, причому спостерігаємо стійку тенденцію до збільшення рівня рентабельності у 2021 та 2022 роках порівняно з базовим 2020 роком. Так, якщо за результатами діяльності у 2020 році величина отриманого прибутку ПП «Рекрафт» становила 18,2 тис. грн., то в 2021 році збільшилась до 133,8 тис. грн., а в 2022 році – зросла до 169,4 ти. грн. Для визначення факторів, які вплинули на позитивну динаміку досліджуваного показника, проаналізуємо склад та структуру доходів і витрат суб'єкта господарювання (таблиця 2.4).

Протягом періоду, що аналізується, доходи ПП «Рекрафт» формувались виключно з доходів від реалізації товарів, інших джерел надходжень у підприємства не було. Що стосується витрат, вони представлені двома

складовими – собівартість реалізованих товарів та інші витрати; основну питому вагу у складі витрат суб'єкта господарювання займала собівартість реалізованих товарів – 87,83% у 2020, 91,71% у 2021 та 93,57% у 2022 роках.

Таблиця 2.4 – Аналіз складу та структури доходів і витрат ПП «Рекрафт» у 2020-2022 роках

Вид доходів та витрат	2020 рік		2021 рік		2022 рік	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Доходи, у т.ч.:	1292,2	100,0	3939,6	100,0	7507,5	100,0
а) чистий дохід від реалізації товарів	1292,2	100,0	3939,6	100,0	7507,5	100,0
б) інші доходи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати, у т.ч.:	1270,0	100,0	3776,4	100,0	7300,9	100,0
а) собівартість реалізованих товарів	1115,5	87,83	3463,4	91,71	6831,4	93,57
б) інші витрати	154,5	12,17	313,0	8,29	469,5	6,43

Загалом, проведений аналіз складу та структури доходів ПП «Рекрафт» свідчить про їх низьку диверсифікованість, адже протягом останніх трьох років підприємство не проводило пошуку інших джерел дохідності. Вважаємо, це створює певні ризики, адже висока залежність від ринкової кон'юнктури суттєво ускладнює розробку дієвих стратегічних планів щодо подальшого розвитку суб'єкта господарювання.

Проводячи аналіз складу та структури ресурсів підприємства та джерел їх утворення, варто звернути увагу не лише на динаміку окремих показників, але й швидкість їх обороту, що дозволяє зробити висновок про тривалість окремих операційних циклів. Практика показує, що саме розрахунок коефіцієнтів ділової активності дозволяє експертам найкраще оцінити ступінь захисту суб'єкта господарювання, а також його спроможність до залучення додаткових капіталовкладень.

Методика розрахунку коефіцієнтів ділової активності та їх значення за даними фінансової звітності ПП «Рекрафт» наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Показники ділової активності ПП «Рекрафт» у 2021-2022 роках

Показник	Розрахунок	2021 рік	2022 рік
Коефіцієнт оборотності активів	Чистий дохід : середня вартість активів	13,1	14,0
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	Чистий дохід : середня вартість капіталу	43,72	31,06
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Чистий дохід: середня вартість дебіторської заборгованості	75,69	120,02
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Кількість днів в періоді (365) : коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	5	3
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	Собівартість реалізованої продукції : середньорічна вартість запасів	24,83	31,89
Період обороту запасів, днів	Кількість днів в періоді (365) : коефіцієнт оборотності запасів	15	11
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Чистий дохід : середня вартість кредиторської заборгованості	47,64	51,78
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Кількість днів в періоді (365) : коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	8	7

Загалом проведений аналіз дозволяє зробити висновок про високий рівень ділової активності досліджуваного підприємства, що знайшло відображення в позитивній динаміці більшості проаналізованих показників. Так, у ПП «Рекрафт» у 2022 році порівняно з 2021 роком відбулось пришвидшення оборотності активів (з 13,1 до 14,0), зменшились строки погашення дебіторської заборгованості (з 5 до 3 днів), став коротшим період обороту запасів (на 4 дні), зменшились строки погашення кредиторської заборгованості (з 8 до 7 днів). Загалом проаналізована динаміка свідчить про більш швидше вивільнення коштів суб'єкта господарювання, покращення їх фінансової спроможності, та кращу маневреність при прийнятті управлінських рішень.

В цілому, проведені дослідження діяльності ПП «Рекрафт» протягом 2020-2022 років дозволяють зробити висновок про суттєве покращення роботи підприємства, що знайшло відображення в позитивній динаміці розглянутих техніко-економічних показників, стійкому зростанні прибутковості суб'єкта господарювання у досліджуваному періоду, високому рівні ділової активності та ін. В дослідженні було зроблено наголос на важливості подальшого впровадження заходів, які спрямовані як на зменшення залежності підприємства від зовнішніх короткострокових джерел формування ресурсів, так і на оцінці можливостей пошуку нових джерел дохідності ПП «Рекрафт», не обмежуючись лише доходами від реалізації товарів.

2.2 Організація та методика обліку податку на додану вартість на підприємстві

Відповідно до п. 44.1 ст. 44 ПКУ [1], для цілей оподаткування всі платники податків повинні вести облік доходів, витрат й інших показників, які пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування та/або суми податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів обліку, фінансової звітності, інших облікових документів, а також інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено чинним законодавством.

На думку Тарасенко Л., Павлоцької К. [52], організація обліку ПДВ має низку характерних особливостей, зміст яких полягає в наявності різних методів, які використовуються для визначення дати визнання податкового зобов'язання та податкового кредиту, специфіці складання та реєстрації податкових накладних в ЄРПН, практичній реалізації розрахунків з бюджетом із використанням системи електронного адміністрування. Науковці наголошують, що на основі системи документування взаємовідносин з контрагентами формується цілісний комплекс відображення в податковому обліку розрахунків з ПДВ, який включає ряд послідовних етапів (рис. 2.2) [52].



Рисунок 2.2 – Етапи формування інформації про ПДВ в обліковій системі суб'єкта господарювання

Податкова накладна є єдиним первинним документом, який виступає підставою для нарахування суми податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з реалізацією товарів (робіт, послуг) у продавця – платника ПДВ й одночасно – документальним підтвердженням права на віднесення витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів (робіт, послуг) до податкового кредиту у покупця – платника податку. Приклади заповнення податкових накладних у ПП

«Рекрафт» наведено у додатку Б. Для складання податкової накладної на підприємстві повинні бути наявні т.зв. «товарні» або інші документи, за допомогою яких здійснюється підтвердження фактів проведення суб'єктом господарювання операцій із постачання товарів (робіт, послуг), наприклад, це можуть бути рахунки (рахунки-фактури), накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт, комерційні акти та ін.

Перелік первинних документів, які є підставою для відображення в платника податку суми податкового зобов'язання чи податкового кредиту за ПДВ, наведено в таблиці 2.6 (побудовано за [47]).

Таблиця 2.6 – Первинні документи, які є підставою для відображення в обліку податкового зобов'язання чи податкового кредиту за ПДВ

Зміст господарської операції	Перелік первинних документів
Відображення в обліку суми податкового зобов'язання з ПДВ	Банківська виписка, рахунок-фактура, прибутковий касовий ордер.
	Договір постачання товарів (робіт, послуг), накладна, товарно-транспортна накладна, акт приймання-передачі виконаних послуг
	Податкова накладна, розрахунок коригування до податкової накладної
	Бухгалтерська довідка (розрахунок).
Відображення в обліку суми податкового кредиту з ПДВ	Платіжне доручення, банківська виписка, видатковий касовий ордер
	Договір постачання товарів (робіт, послуг), накладна, товарно-транспортна накладна, акт приймання-передачі виконаних послуг
	Податкова накладна, розрахунок коригування до податкової накладної
	Бухгалтерська довідка (розрахунок).
	Митні декларації, транспортні накладні (авіа-, залізничні накладні)
	Транспортні квитки, готельні квитки або рахунки за послуги зв'язку, касові чеки, які визнаються без отримання податкової накладної.
Відображення в обліку сплати ПДВ	Платіжне доручення, банківська виписка щодо перерахування коштів з власного рахунку на рахунок в СЕА ПДВ
	Витяг з СЕА ПДВ – щодо списання коштів Державною казначейською службою України з електронного рахунку платника податку
	Витяг з СЕА ПДВ – щодо повернення коштів, які були надлишково сплачені за заявою платника (бюджетного відшкодування)
	Платіжне доручення, банківська виписка щодо перерахування коштів з власного рахунку на рахунок Державної фіскальної служби для сплати ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України

Відповідно до п. 1 Порядку заповнення податкової накладної, податкову накладну складають лише ті особи, які зареєстровані як платники податку в контролюючому органі, та яким присвоєно індивідуальний податковий номер платника ПДВ [6]. Відповідно до вимог чинного законодавства, податкова накладна та додатки до неї складаються виключно в електронній формі та повинні бути засвідчені електронним підписом уповноваженої платником особи. Обов'язковою є реєстрація всіх податкових накладних суб'єкта господарювання в ЄРПН. Приклад заповнення Єдиного реєстру податкових накладних у ПП «Рекрафт» наведено у додатку Г.

Відповідно до п. 201.10 ст. 201 ПКУ [1], при здійсненні операцій з постачання товарів (робіт, послуг) платник податку – продавець зобов'язаний у встановлені терміни не лише скласти податкову накладну, але й зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою. Підтвердженням продавцеві про прийняття його податкової накладної до ЄРПН є електронна квитанція, яка надсилається йому протягом операційного дня (робочий день з 8 години 00 хвилин до 20 години 00 хвилин). Приклад отриманих електронних квитанцій у ПП «Рекрафт» наведено у додатку Д.

Відповідно до п. 4 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних [3], суб'єкти господарювання вносять до ЄРПН відомості щодо тих податкових накладних та/або розрахунків коригування, які: по-перше, були прийняті до ЄРПН та підлягають реєстрації, по-друге, реєстрацію яких зупинено, та по-третє, щодо яких прийнято рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації.

Нормативним документом [3] також чітко визначено, що податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї складаються і реєструються в ЄРПН постачальником – платником податку, за винятком кількох випадків. Зокрема, за умови постачання послуг нерезидентом податкова накладна та/або розрахунок коригування складаються і реєструються покупцем – платником ПДВ, який зареєстрований на території України. Крім того, варто звернути увагу, що розрахунок коригування до податкової накладної, який був

складений постачальником на покупця – платника податку, підлягає реєстрації в ЄРПН:

– постачальником у випадку, якщо передбачається збільшення суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг) на його користь, або ж коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суми цієї компенсації;

– покупцем за умови, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг) на користь постачальника, і в цьому випадку постачальник надсилає складений розрахунок коригування до податкової накладної покупцеві.

Пп. 201.10 ст. 201 ПКУ [1] передбачено різні граничні строки реєстрації податкових накладних та / або розрахунків коригування в ЄРПН, які узагальнено на рисунку 2.3.

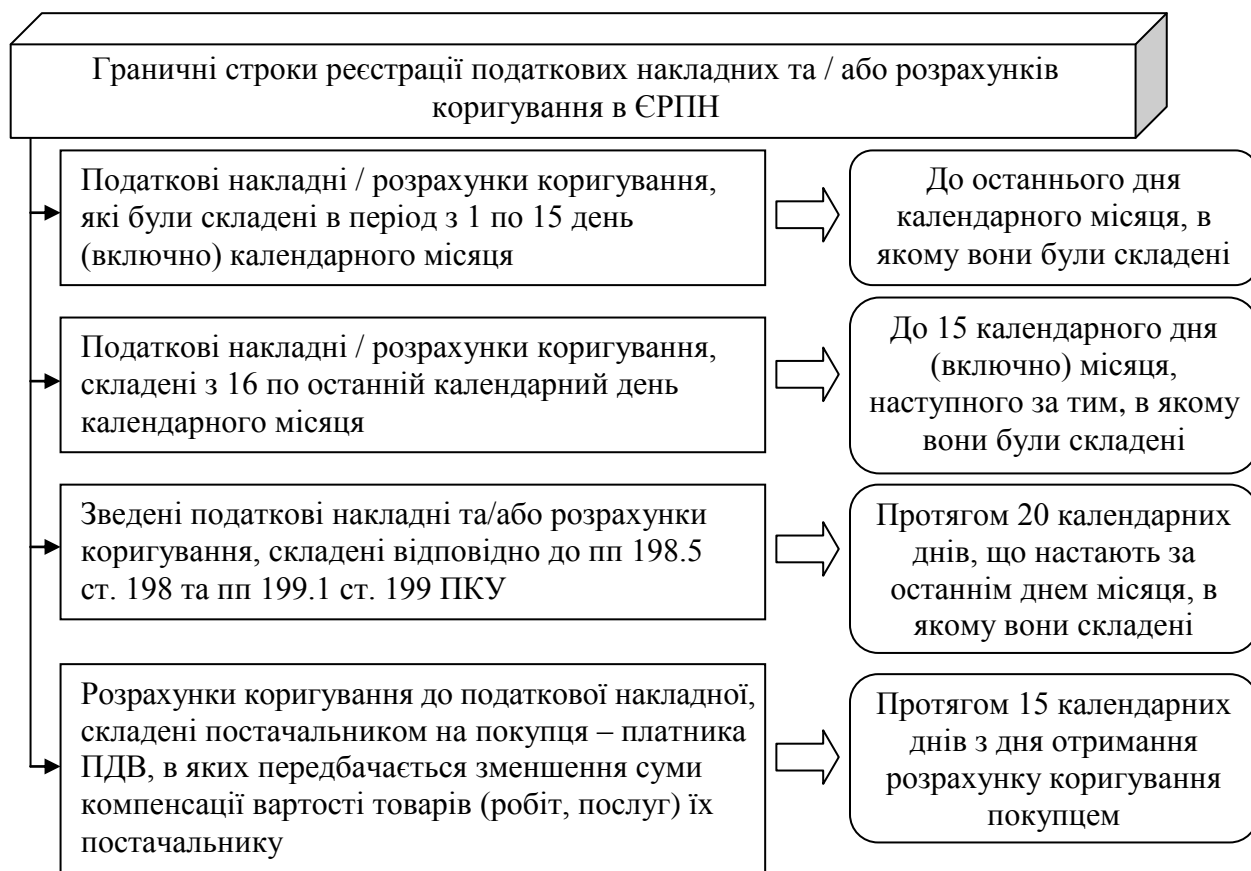


Рисунок 2.3 – Граничні строки реєстрації податкових накладних та / або розрахунків коригування в ЄРПН

Пп 201.11 ст. 201 ПКУ передбачено випадки, коли платники податку мають право на включення суми ПДВ до складу податкового кредиту без підтвердження податковою накладною, але за наявності документів, які її замінюють (табл. 2.7, побудовано за [1]). За даними таблиці можна зробити висновок, що всі розглянуті документи повинні обов'язково містити інформацію щодо загальної суми вартості отриманих товарів (робіт, послуг), суму ПДВ та податковий номер продавця. Крім того, варто звернути увагу на наявність граничного обмеження в сумі постачання для касових чеків.

Таблиця 2.7 – Первинні документи, які є підставою для відображення сум податкового кредиту без податкової накладної

Первинний документ	Обов'язкові реквізити документу	Наявність обмежень по сумі постачання	Норма ПКУ
Транспортний квиток	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Не встановлено	Пп. «а» п. 201.11
Готельний рахунок	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Не встановлено	Пп. «а» п. 201.11
Рахунок, який виставляється платнику ПДВ за послуги зв'язку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Не встановлено	Пп. «а» п. 201.11
Рахунок за послуги, вартість яких визначається на підставі показників з приладів обліку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Не встановлено	Пп. «а» п. 201.11
Касовий чек	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті покупцем (включаючи суму ПДВ), окремо сума податку (з визначенням фіскального номера та ПІН постачальника)	200 грн. за день (без урахування ПДВ)	Пп. «б» п. 201.11

Бухгалтерський облік ПДВ у ПП «Рекрафт» здійснюється методом подвійного запису із застосуванням рахунків та субрахунків, які визначені в Інструкції про застосування Плану рахунків [9]. За потреби суб'єкт

господарювання може самостійно розробляти субрахунки з більшим ступенем деталізації, виходячи з потреб системи управління, для забезпечення контролю та аналізу. Перелік використовуваних підприємством рахунків і субрахунків наводиться в Робочому плані рахунків, який є додатком до Наказу про облікову політику підприємства.

У ПП «Рекрафт» облік ПДВ здійснюється з використанням наступних субрахунків:

– 641 «Розрахунки за податками» – призначений для ведення обліку податків, які нараховуються та сплачуються згідно з чинним законодавством (наприклад, податок на прибуток, ПДВ, інші податки);

– 643 «Податкові зобов'язання» – використовується для обліку суми ПДВ, яка визначається, з суми попередньої оплати за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню);

– 644 «Податковий кредит» – призначений для ведення обліку суми ПДВ, на яку суб'єкт господарювання отримав право зменшити податкове зобов'язання;

– 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» – використовується для обліку коштів на рахунку у СЕА ПДВ, відкритому платнику податку в Державній казначейській службі України, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих в банку та/або органі Державної казначейської служби України відповідно чинного до законодавства.

Відповідно до пп. 198.1 п. 198 ПКУ [1], на підприємстві податковий кредит з ПДВ формується за операціями, які передбачають:

- придбання необоротних активів та/або товарів, отримання послуг;
- отримання оподатковуваних послуг від нерезидента;
- ввезення необоротних активів на митну територію України відповідно до договорів оперативного чи фінансового лізингу,
- ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту з ПДВ у ПП «Рекрафт» наведена у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту з ПДВ у ПП «Рекрафт»

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
Перша подія – отримання товару (послуги)			
Оприбутковано товар від постачальника	2000,0	281	631
Відображаємо право на податковий кредит з ПДВ	400,0	6442	631
Отримано маркетингову послугу	1200,0	93	685
Відображаємо право на податковий кредит з ПДВ	240,0	6442	685
Придбано МШП підзвітною особою	900,0	22	372
Відображаємо право на податковий кредит з ПДВ	180,0	6442	372
Перша подія – перерахування авансу постачальнику			
Перераховано аванс постачальнику	3000,0	377	311
Відображаємо право на податковий кредит з ПДВ	500,0	6442	6441
Перерахували митному органу суму імпортного ПДВ	540,0	377	311
Включаємо до складу податкового кредиту суму ПДВ, сплачену на митниці	540,0	6442	377
Реєстрація податкових накладних в ЄРПН			
Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ відповідно до зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних	1860,0	6412	6442

Відповідно до пп. 185.1 ПКУ, у випадку постачання товарів або надання послуг продавець – платник ПДВ здійснює нарахування податкових зобов'язань за цим податком. В загальному, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є будь-яка з подій, яка сталася раніше:

– дата зарахування коштів на рахунок платника податку в банку, а в разі постачання товарів (послуг), оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей на електронний гаманець, а в разі постачання товарів (послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі, а в разі її відсутності – дата інкасації готівки в банку;

– дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що є свідченням факту перетинання митного

кордону України, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Кореспонденція рахунків з обліку податкового зобов'язання з ПДВ у ПП «Рекрафт» наведена у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Кореспонденція рахунків з обліку податкового зобов'язання з ПДВ у ПП «Рекрафт»

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
Перша подія – отримання попередньої оплати			
Отримано попередню оплату від покупця	6000,0	311	681
Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	1000,0	643	6412
Відображено дохід від продажу товарів	6000,0	361	702
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	1000,0	702	643
Проведено взаємозалік заборгованостей	6000,0	681	361
Перша подія – реалізація товарів			
Відображено дохід від продажу товарів	15000,0	361	702
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ		702	6412

З впровадженням системи електронного адміністрування ПДВ, для обліку коштів на електронному рахунку, який відкривається ПП «Рекрафт» в Державній казначейській службі України, використовується субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». Кореспонденція рахунків з руху коштів в СЕА ПДВ на підприємстві наведена у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків з руху коштів в СЕА ПДВ у ПП «Рекрафт»

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дебет	Кредит
Перераховано кошти з поточного рахунку на електронний ПДВ-рахунок	3200,0	315	311
Списано узгоджену суму податкових зобов'язань з ПДВ з електронного рахунку	2950,0	6412	315
Отримано на поточний рахунок з електронного ПДВ-рахунку суму бюджетного відшкодування	250,0	311	315

В кінці звітнього періоду суми нарахованих та зареєстрованих в ЄРПН податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ відображаються в Податковій декларації з податку на додану вартість. Приклад складання цієї форми податкової звітності у ПП «Рекрафт» наведено у додатку 3.

Звітним (податковим) періодом для складання Податкової декларації з ПДВ є один календарний місяць. Відповідно до пп. 49.18.1 ст. 49 ПКУ [1], обумовлена форма податкової звітності повинна бути подана контролюючому органу протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітнього місяця. Водночас, якщо останній день граничного строку подання Податкової декларації з ПДВ співпадає з вихідним або святковим днем, то останнім днем строку буде рахуватись операційний (банківський) день, який настає за вихідним або святковим днем.

Загалом проведені дослідження показали, що діючий порядок організації та методики обліку ПДВ у ПП «Рекрафт» відповідає вимогам чинного облікового та податкового законодавства; суб'єкт господарювання дотримується всіх вимог нормативних документів щодо складання податкових накладних та розрахунків коригування, своєчасно відображає їх в ЄРПН, вчасно складає Податкову декларацію з ПДВ.

2.3 Контроль податку на додану вартість у ПП «Рекрафт»

У попередніх розділах дипломної роботи ми побачили, що для ПДВ основними складовими механізму його справляння є визначення об'єкту та бази оподаткування, вибір методу розрахунку податкових зобов'язань, принципів утримання податку, методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит, ставки податку, система пільг. Виходячи з обумовленого, при перевірці правильності та повноти відображення розрахунків з бюджетом щодо ПДВ необхідно

врахувати чимало особливостей розрахунку цього податку, а сама методика перевірки, звичайно ж, буде залежати від обраного методу обліку ПДВ. В Україні відповідно до ПКУ передбачене використання при обліку розрахунків з ПДВ методу першої події, за яким датою виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит є або дата зарахування коштів на рахунок продавця (покупця), або дата відвантаження товару, та касового методу, згідно з яким виникнення податкових зобов'язань чи права на податковий кредит пов'язане з датою оплати товарів та / або послуг. ПП «Рекрафт» використовує для обліку ПДВ метод першої події, тому у подальшому зупинимось саме на методології його перевірки.

Лопатовський В. Г., Подокопна О. Я. [26] виділяють такі основні завдання перевірки розрахунків з ПДВ:

- перевірка правильності застосування ставок податку, визначення бази оподаткування, а також дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ;
- контроль правомірності та правильності визнання й визначення податкового кредиту з ПДВ;
- перевірка законності та обґрунтованості пільг в частині нарахування податку чи здійснення платежів до бюджету;
- оцінка стану бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках та субрахунках, а також аналітичних рахунків, що використовуються суб'єктом господарювання для обліку розрахунків з ПДВ;
- контроль правильності відображення розрахунків з ПДВ в податковій звітності.

Підтримуємо думку науковців, що зазвичай перевірка будь-якого об'єкту обліку, в тому числі й ПДВ, складається з трьох етапів: підготовчого етапу, на якому проводиться попереднє ознайомлення з об'єктом перевірки, планування послідовності її виконання, формування нормативно-правової бази та проведення запитів документів; етапу власне перевірки та заключного етапу з підготовкою висновку (акту) перевірки. Схематично складові етапів проведення перевірки розрахунків з ПДВ представлено на рисунку 2.4 (побудовано за [26]).

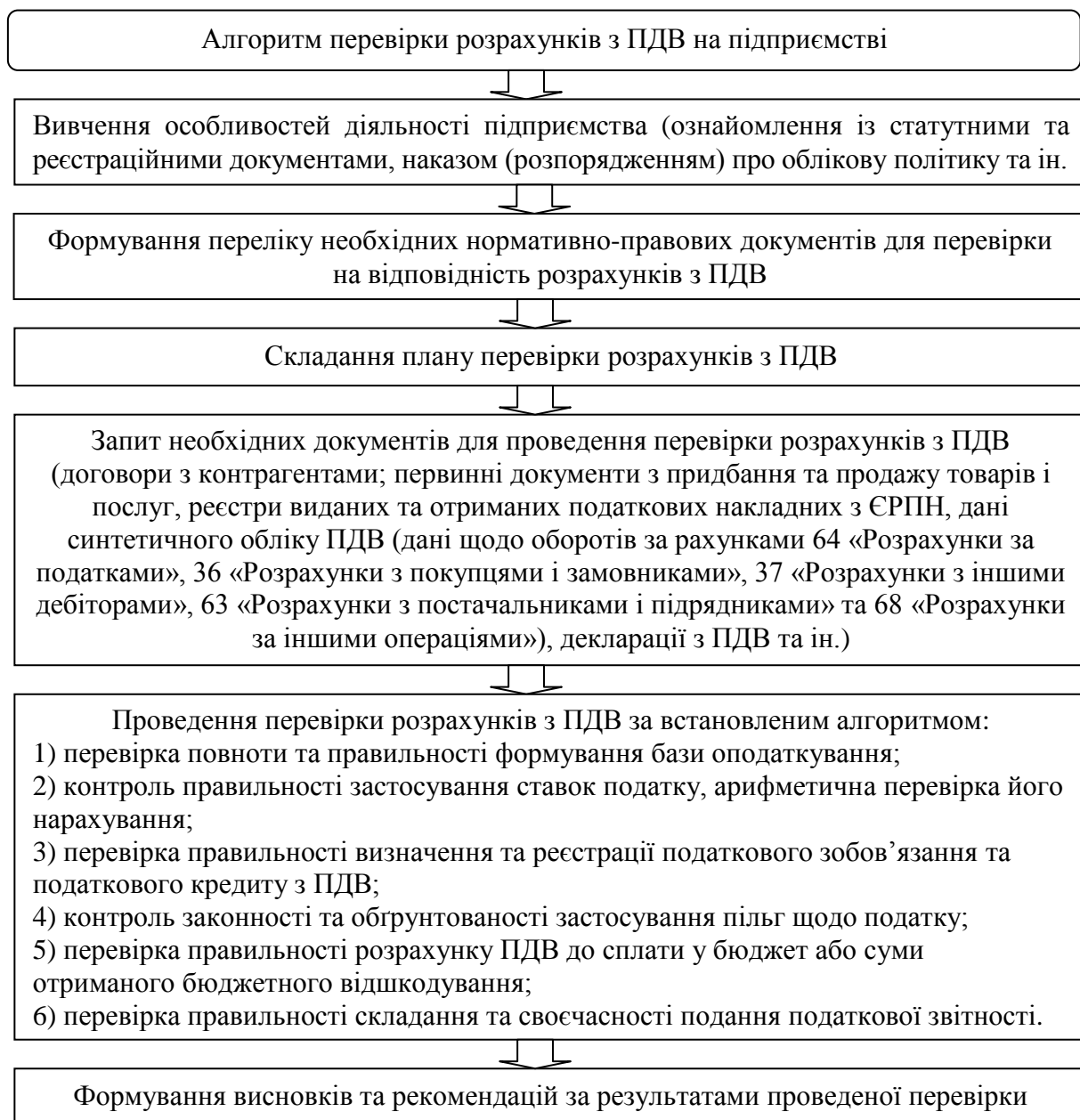


Рисунок 2.4 – Алгоритм перевірки розрахунків з ПДВ на підприємстві

Макаренко А. П., Ананьєва І. В. [27] пропонують задля виявлення слабких місць та оцінки системи обліку на підприємстві в частині нарахування та сплати ПДВ провести тестування системи внутрішнього контролю (табл. 2.11). Результати оцінки системи внутрішнього контролю в частині адміністрування ПДВ дозволять перевіряючому зробити висновок щодо її дієвості на підприємстві, а також встановити можливості використання окремих робочих документів у формі доказів при проведенні безпосередньо перевірки об'єкта.

Таблиця 2.11 – Тест оцінки системи внутрішнього контролю нарахування та сплати ПДВ

Зміст питань	Так	Ні	Інформація відсутня	Примітка
1	2	3	4	5
1 Чи є підприємство платником ПДВ?				
2 Чи налагоджена на підприємстві система автоматизованого обліку ПДВ?				
3 Чи користується підприємство пільгами з ПДВ?				
4 Які ставки ПДВ на підприємстві?				
0%				
7%				
14%				
20%				
5 У які строки проводиться реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН:				
– за період з 01 по 15 числа – реєстрація з 16 числа по останній день місяця				
– за період з 16 числа по останній день – з 1 по 15 число наступного місяця				
6 Які рахунки використовуються для обліку ПДВ на підприємстві:				
– 641 «Розрахунки за податками»				
– 643 «Податкові зобов'язання»				
– 644 «Податковий кредит»				
– 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»				
– 681 «Розрахунки за авансами одержаними»				
7 Податкові зобов'язання формуються:				
– по першій події?				
– по касовому методу?				
– згідно п.187.7 ст.187 ПКУ?				
8 У впродовж якого строку на Вашому підприємстві застосовується податковий кредит?				
– 30 днів				
– 180 днів				
– 365 днів				
9 У які строки подається декларація з ПДВ на вашому підприємстві?				
– до 20 числа наступного місяця				
– до 10 числа наступного місяця				

Кінець таблиці 2.11

1	2	3	4	5
10 За допомогою якої програми подається звітність з ПДВ?				
– Електронний кабінет				
– «М.Е.Дос»				
11 У які терміни на вашому підприємстві сплачуються задекларовані податкові зобов'язання?				
– у впродовж 10 днів після граничного терміну надання декларації з ПДВ				
– останнім днем місяця				
12 Чи є зайво сплачені кошти на спеціальному рахунку з ПДВ?				

Визначившись з послідовністю контрольних процедур, які мають бути реалізовані під час перевірки ПДВ (рис. 2.4), зробивши висновок про дієвість системи внутрішнього контролю ПДВ на підприємстві (таблиця 2.11), перевіряючий складає програму контролю нарахування та сплати податку, рекомендована форма якої для ПП «Рекрафт» наведена у таблиці 2.12 (побудовано за [28]). Цей документ містить перелік всіх контрольних процедур, які будуть реалізовані на кожному з етапів перевірки, а також методів контролю, за допомогою яких буде забезпечено виконання поставлених завдань.

Підтримуємо думку науковців [11] про неможливість розробки універсальних програм перевірки конкретного об'єкта обліку для всіх підприємств, оскільки цей документ повинен враховувати специфіку функціонування суб'єктів господарювання, з яких формуються фактори властивого ризику та ризику суттєвих викривлень. Дієвість програми та її ефективність можлива лише за умови, якщо суб'єкту господарювання буде підібрано такий набір контрольних процедур та методів перевірки, який дозволить найповніше врахувати особливості його взаємодії з контрагентами, складові формування облікової системи та прийняті підходи до складання різних форм фінансової та податкової звітності.

Таблиця 2.12 – Програма контролю нарахуванням та сплати ПДВ у ПП «Рекрафт»

Мета перевірки	Контрольні процедури	Критерії якості	Метод перевірки	Робочий документ
1	2	3	4	5
Перевірити правильність формування залишків на субрахунках 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» на початок періоду	Перевірка послідовності формування залишків на субрахунках 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» на початок періоду	А, Б, Г, Є	Документальна, арифметична, суцільна перевірки	РД ПДВ-1
Перевірити правильність оформлення первинних документів, які є підставою для формування сум податкових зобов'язань та податкового кредиту	Перевірка наявності всіх обов'язкових реквізитів на податкових накладних, а також правильність їх оформлення в паперовому та електронному вигляді	А, Б, В, Г, Д	Документальна, по суті, вибіркова перевірки	РД ПДВ-2
Впевнитися у правильності формування податкових зобов'язань з ПДВ	За даними податкових накладних / розрахунків коригування перевірити правильність формування податкових зобов'язань	А, Б, В, Г, Д	Документальна, арифметична, вибіркова перевірки	РД ПДВ-3
Перевірити правильність застосування ставок з ПДВ	Перевірка застосування правильних ставок з ПДВ до господарських операцій	А, Б, В, Г, Д	Документальна, по суті, вибіркова перевірки	РД ПДВ-4
Впевнитися у своєчасності реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування у ЄРПН	Перевірка своєчасності реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН	А, Б, В, Г, Д	Документальна, по суті, вибіркова перевірки	РД ПДВ-5

Кінець таблиці 2.12

1	2	3	4	5
Впевнитися у правильності відображення сум податкового кредиту	Перевірка правильності відображення податкового кредиту з ПДВ	А, Б, В, Г, Д	Документальна, по суті, вибіркова перевірки	РД ПДВ-6
Впевнитися у правильності та своєчасності розблокування податкових накладних	Перевірка своєчасності розблокування податкових накладних з ПДВ	А, Б, В, Г, Д	Документальна, по суті, вибіркова перевірки	РД ПДВ-7
Впевнитися у правильності складання Декларації з ПДВ та додатків до неї	Перевірка правильності заповнення Декларації з ПДВ та додатків до неї	А, Б, В, Г, Е, Є	Документальна, арифметична, вибіркова перевірки	РД ПДВ-8
Впевнитися у своєчасності та повноті перерахування зобов'язання з ПДВ до бюджету	Перевірка своєчасності перерахування зобов'язання з ПДВ до бюджету	А, Б, Г, Е, Є	Документальна, арифметична, вибіркова перевірки	РД ПДВ-9
Впевнитися у правильності формування залишку на субрахунках 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» на кінець періоду	Перевірка правильності формування залишків на субрахунках 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» на кінець періоду	А, Б, Г, Є	Документальна, арифметична, суцільна перевірки	РД ПДВ-10
Критерії якості аудиторської перевірки: А – наявність; Б – правдивість; В – права та зобов'язання; Г – повнота; Д – вимірювання; Е – оцінка вартості; Є – подання і розкриття				

На кожному етапі проведення перевірки правильності нарахування та сплати ПДВ перевіряючий формує робочі документи, за результатами аналізу яких можна зробити висновок про відповідність діючого підходу на підприємстві чинним нормативно-правовим документам, виявити можливі відхилення та розробити рекомендації щодо їх усунення.

Для перевірки у ПП «Рекрафт» правильності формування податкових зобов'язань з ПДВ рекомендуємо контролеру скласти робочий документ РД ПДВ-3, форма якого наведена у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – РД ПДВ-3 – Перевірка правильності формування податкових зобов'язань з ПДВ

Період	За даними підприємства				За даними перевірки				Відхилення	Причина відхилень
	База оподаткування		Ставка ПДВ	Сума ПДВ	База оподаткування		Ставка ПДВ	Сума ПДВ		
	По першій події	Згідно п. 187.7 ст. 187 ПКУ			По першій події	Згідно п. 187.7 ст. 187 ПКУ				

У випадку, якщо суб'єкт господарювання застосовує різні ставки ПДВ, потрібно перевірити правильність їх встановлення для різних видів товарів. За цих умов рекомендуємо використовувати робочий документ РД ПДВ-4 (таблиця 2.16).

Таблиця 2.16 – РД ПДВ-4 – перевірка застосування вірної ставки з ПДВ

Назва товару	Ставка ПДВ за даними підприємства	За даними перевірки						Відхилення
		База оподаткування	Ставка податку				Сума ПДВ	
			20%	14%	7%	0%		

Важливим етапом контролю адміністрування ПДВ є перевірка своєчасності реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Незважаючи на чітку регламентацію цих термінів у ПКУ, потрібно переконатись, що ПП «Рекрафт» дотримується чинного законодавства щодо встановлених строків реєстрації. Для цього пропонуємо використовувати робочий документ РД ПДВ-5, форма якого представлена в таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 – РД ПДВ-5 – перевірка своєчасності реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН

Податкова накладна						Примітка
Назва	Номер	Дата	Сума	Термін реєстрації	Реєстрація в ЄРПН	

З метою перевірки правильності відображення сум податкового кредиту з ПДВ у ПП «Рекрафт» рекомендуємо скласти робочий документ РД ПДВ-6 (таблиця 2.18).

Таблиця 2.18 – РД ПДВ-6 – Перевірка правильності відображення сум податкового кредиту з ПДВ

Період	За даними підприємства			За даними перевірки			Відхилення	Причина відхилень
	База оподаткування	Ставка ПДВ	Сума ПДВ	База оподаткування	Ставка ПДВ	Сума ПДВ		

Перевірка правильності та своєчасності розблокування податкових накладних проводиться з метою встановлення своєчасної підготовки та подання уточнюючого розрахунку з ПДВ. Для здійснення контрольних процедур пропонуємо використовувати робочий документ РД ПДВ-7 (таблиця 2.19).

Таблиця 2.19 – РД ПДВ-7 – Перевірка своєчасності розблокування податкових накладних

Дата блокування податкових накладних	Період розблокування податкових накладних	Період подання уточнюючого розрахунку з ПДВ	Примітка

Важливим етапом перевірки є контроль правильності заповнення Декларації з податку на додану вартість, рекомендуємо його проводити відповідно до форми робочого документу РД ПДВ-8 (таблиця 2.20).

Таблиця 2.20 – РД ПДВ-8 – Перевірка правильності заповнення Декларації з податку на додану вартість

Зміст господарської операції	За даними підприємства					За даними перевірки					Відхилення				
	Податкове зобов'язання	Коригування ПЗ	Податковий кредит	Коригування ПК	Сума податкового зобов'язання (відшкодування)	Податкове зобов'язання	Коригування ПЗ	Податковий кредит	Коригування ПК	Сума податкового зобов'язання (відшкодування)	Податкове зобов'язання	Коригування ПЗ	Податковий кредит	Коригування ПК	Сума податкового зобов'язання (відшкодування)

Для перевірки своєчасності сплати суми податкового зобов'язання з ПДВ до бюджету рекомендуємо у ПП «Рекрафт» використати робочий документ РД ПДВ-9, форма якого наведена в таблиці 2.21.

Таблиця 2.21 – РД ПДВ-9 – Перевірка своєчасності сплати суми податкового зобов'язання з ПДВ до бюджету

Період	За даними підприємства	За даними електронного кабінету	За даними перевірки	Відхилення

Завершальним етапом перевірки є контроль залишків на рахунку 641 «Розрахунки за податками і платежами» на кінець звітної періоду. Рекомендуємо його проводити з використанням робочого документу РД ПДВ-10 (таблиця 2.22).

Загалом, вважаємо, використання запропонованого алгоритму дозволить під час проведення перевірки отримати всю інформацію про використовувану на підприємстві методику формування величини податкових зобов'язань та податкового кредиту, розрахунок суми податку, яка підлягає перерахуванню до бюджету (або суми податкового відшкодування).

Таблиця 2.22 – РД ПДВ-10 – Перевірка правильності визначення залишків на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» на кінець звітної періоду

Субрахунок	Залишки на:		Відхилення	Причина відхилень	Примітка
	початок звітної періоду	кінець попереднього періоду			
641 «Розрахунки за податками»					
643 «Податкові зобов'язання»					
644 «Податковий кредит»					

За результатами проведеного внутрішнього контролю формуються висновки та розробляються рекомендації, які в подальшому використовуються керівництвом для оптимізації податкового навантаження в різні періоди функціонування суб'єкта господарювання, а також з метою пошуку нових інструментів податкового планування. На нашу думку, прогнозування податкових платежів дозволить підприємству покращити механізм контролю за грошовими потоками, зменшити вплив іммобілізації фінансових ресурсів на рівень фінансової стійкості, а також забезпечить рівномірне здійснення всіх необхідних платежів.

3 НАПРЯМИ ПОКРАЩЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1 Рекомендації щодо удосконалення обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування

Податок на додану вартість є одним з головним регуляторів перерозподілу суспільних благ та джерелом поповнення державного бюджету, водночас для суб'єкта господарювання – це важливий ціноутворюючий фактор та інструмент імобілізації грошових коштів. Підтримуємо думку Плаксієнка В. Я. [40], що від раціонально організованого та правильного ведення обліку податків, зборів і платежів залежить не лише податкова, але й економічна безпека суб'єкта господарювання. Саме тому в науковій літературі спостерігаємо існування дискусійних положень щодо удосконалення порядку облікового відображення податкових розрахунків, особливо в умовах електронного середовища обробки економічної інформації.

Впровадження системи електронного адміністрування обумовило виникнення спеціального ПДВ-рахунку та визначило необхідність його дослідження як нового об'єкта обліку, зокрема, перегляду діючих підходів до побудови кореспонденції рахунків в частині нарахування та сплати податку.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [9], синтетичний облік усіх податків здійснюється із використанням рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», що вимагає від суб'єкта господарювання розробки додаткових рівнів його деталізації, враховуючи існуючий перелік податків та диференціацію підходів щодо механізму їх нарахування та сплати. Наприклад, Будько О. В. [14], розглядаючи особливості відображення ПДВ в системі фінансового обліку, рекомендує внести зміни до

назв субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» й 644 «Податковий кредит», а також наголошує на необхідності удосконалення методики обліку податку.

Інший науковець Грачова Р. [16], аналізуючи складові обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту, вказує на невідповідність субрахунків 643 «Податкове зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» вимогам Інструкції № 291. Зокрема, обумовленим нормативним документом передбачено, що рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» є пасивним, а отже, за кредитом зазначеного рахунку в розрізі його субрахунків відображається нарахування податкових зобов'язань, а за дебетом, відповідно, – виникнення права на податковий кредит. Виходячи з обумовленого, як відмічає дослідник, за наявності передоплати при відображенні в системі бухгалтерського обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит» порушуються вимоги Інструкції № 291 щодо призначення рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» в частині облікового відображення ПДВ [9].

На думку Коцан О. П. [24], потребує перегляду використання методу «першої події» при визначенні суми податкових зобов'язань суб'єкта господарювання. Науковець вважає, що реалізація принципу «першої події» для нарахування ПДВ об'єктивно призводить до викривлення в системі фінансового обліку та при складанні фінансової звітності інформації про розрахунки підприємства з бюджетом за цим податком. Зокрема, здійснення операцій з контрагентами із використанням попередньої оплати призводить до тимчасового штучного завищення валюти Звіту про фінансовий стан, спричинене використанням субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Як один із способів вирішення цієї проблеми, Коцан О. П. [24] пропонує нараховувати ПДВ із використанням методу «нарахування», відповідно до якого датою виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту за ПДВ є дата фактичного відвантаження чи отримання товарів (робіт, послуг).

Науковець вважає, що використання запропонованого підходу по відношенню до господарських операцій з отримання або видачі авансу не призводитимуть до виникнення податкового зобов'язання чи податкового кредиту за ПДВ.

Пропонований Коцан О. П. порядок відображення в системі фінансового обліку господарських операцій з одержання чи реалізації товарів (робіт, послуг) на умовах авансу наведено у таблиці 3.1 (побудовано за [24]).

Таблиця 3.1 – Пропозиції щодо відображення в обліку розрахунків з контрагентами на умовах авансу

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Дебет	Кредит
Здійснення передоплати постачальнику			
Перераховано аванс постачальнику	90000,0	371	311
Оприбутковано виробничі запаси від постачальника	75000,0	201	631
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	15000,0	6411	631
Проведено взаємозалік заборгованостей	90000,0	631	371
Отримано передоплату від покупця			
Отримано передоплату від покупця	60000,0	311	681
Відвантажено товари покупцеві	50000,0	361	702
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	10000,0	702	6411
Проведено взаємозалік заборгованостей	60000,0	681	361

Запровадження системи електронного адміністрування ПДВ обумовило виникнення додаткових бухгалтерських проведення в системі фінансового обліку ПДВ, що пов'язано з відкриттям окремого рахунку в органах Державної казначейської служби України, розрахунком суми податкового зобов'язання (податкового відшкодування), реалізацією механізму блокування податкових накладних. На підтвердження цієї думки Плаксієнко В. Я. [40] зазначає, що реалізація електронного середовища обробки інформації з податкових накладних / розрахунків коригування призвела до виникнення нових об'єктів обліку, а саме: електронного ПДВ-рахунку, а також суми заборгованості органів Державної казначейської служби України (як розпорядників електронного рахунку) перед платниками податку, яка виникає як результат перевищення суми перерахованих коштів над сумами узгоджених зобов'язань.

Пропозиції вітчизняних науковців щодо застосування синтетичних рахунків для обліку ПДВ в системі електронного адміністрування узагальнено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Пропозиції вітчизняних науковців щодо застосування синтетичних рахунків для обліку ПДВ в системі електронного адміністрування

Автор	Рахунки, що пропонуються	Аргументи на користь пропозиції
Інструкція про застосування Плану рахунків	315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»	«призначений для обліку коштів на рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства, тощо» [9]
Огітчук М. Ф., Горковенко І. В., Сколотій І. В.	32 «Спеціальний рахунок ПДВ»	«...використовувати кошти з цього рахунку можна лише для перерахування податкових зобов'язань до бюджету або на спеціальний рахунок сільгосп-підприємства» [33].
Карпова В.	645 «Електронний рахунок з ПДВ»	«підлягає впровадженню як новий субрахунок рахунку 64...» [21].
Безверхий К.	336 «Електронний рахунок»	«...від синтетичного рахунку 33 «Інші кошти» не варто відмовлятися, адже у нас з'явився інший рахунок, щоправда не у банку, а в Казначействі» [12].
Дядюра І.	64121 «Розрахунки по ПДВ в системі ЕА ПДВ», 377121 «Розрахунки з Казначейством в системі ЕА ПДВ»	«Сальдо по субрахунку 64121 «Розрахунки по ПДВ в системі ЕА ПДВ» буде відображати суму грошових коштів, яку можна буде використати для реєстрації податкових накладних в звітному періоді. Чому розрахунки з Держказначейством варто віднести на рахунок розрахунків з іншими дебіторами? Відповідь проста: перераховані гроші на рахунок в системі ЕА ПДВ не є грошовими коштами підприємства» [20].

Наведені у таблиці 3.2 пропозиції неоднозначно сприймаються вітчизняними науковцями. Наприклад, Плаксієнко В. Я. у роботі [40] зазначає, що при складанні бухгалтерських проведення використання субрахунку 315

«Спеціальні рахунки в національній валюті» є доволі суперечливими, оскільки означений рахунок не відкривається в банківській установі, як передбачає його назва та призначення відповідно до Інструкції № 291. Не підтримує науковець пропозицій Огійчук М. Ф., Горковенко І. В., Сколотій І. В. [33] та Карпової В. [21] щодо використання рахунку 32 «Спеціальний рахунок ПДВ» та субрахунку 336 «Електронний рахунок», оскільки кошти на рахунку системи електронного адміністрування за своїм призначенням не належать підприємству, та ним не контролюються.

Тому варто погодитись з Плаксієнко В. Я. щодо найбільш обґрунтованої з позиції облікових постулатів пропозиції Дядюри І. [20] щодо визнання окремого субрахунку ПДВ в системі електронного адміністрування на субрахунку 6412, та відображення коштів на електронному рахунку СЕА у складі дебіторської заборгованості (оскільки кошти відволікаються з господарського обороту підприємства).

Що стосується додаткових рівнів деталізації субрахунків з обліку ПДВ, то в умовах електронної обробки інформації це не створюватиме особливих перешкод для складання бухгалтерських проведення, особливо з використанням сучасних облікових програмних продуктів. Тому процедурно потрібно буде лише додати відповідні субрахунки до Робочого плану рахунків суб'єкта господарювання, та здійснити їх прив'язку до відповідних шаблонів форм первинних документів з надходження чи реалізації товарів (робіт, послуг). Це означає, що удосконалення облікового забезпечення адміністрування ПДВ повинно відбуватись, починаючи з найнижчого рівня – рівня внутрішньої регламентації організації обліку на підприємстві.

Підтримуємо пропозицію Чирви А. А. щодо важливості включення до розпорядчого документу про облікову політику розділу «Організація обліку податкових платежів», а також формування внутрішнього положення про організацію податкового обліку на підприємстві [60]. На думку Уллубієвої К. К., «з точки зору безпосередньо забезпечення правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ

найбільше значення має методична складова облікової політики» [56]. Враховуючи невизначені законодавством та варіативні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, науковець пропонує в розпорядчому документі про облікову політику підприємства мають закріплюватися перелік елементів, які узагальнені в таблиці 3.3 (побудовано за [56]).

Таблиця 3.3 – Елементи облікової політики щодо розрахунків з ПДВ

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Метод нарахування ПДВ	– касовий метод; – 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

Овчарова Н. В. [32], аналізуючи методологічну складову облікової політики, вважає за доцільне додатково включати до складу елементів облікової політики також окремі положення для обґрунтування процесу ціноутворення на підприємстві (наприклад, стратегічні форми цінової політики в розрізі варіантів її здійснення, методика визначення ціни для розрахунку середнього відсотка торгівельної націнки, перелік випадків відхилення від політики ціноутворення). Така необхідність обумовлена перш за все тим, що процес ціноутворення впливає як на визначення бази оподаткування ПДВ, так і на величину доходів суб'єкта господарювання.

Заслуговує на увагу підхід Малишкіна О. І. [29], який з метою посилення дієвості системи внутрішнього та зовнішнього контролю документального забезпечення обліку ПДВ пропонує удосконалити Реєстр виданих та отриманих податкових накладних, зокрема, ввести у форму додаткові графи

щодо найменування придбаних товарів (робіт, послуг) та напрямів їх подальшого використання. Ця інформація, на думку науковця, сприятиме оперативній ідентифікації ключового податкового чинника, а саме – належності чи неналежності здійснених придбань до складу основної діяльності платника податку.

Загалом проведені дослідження показали, що діюча сьогодні в Україні система обліку ПДВ володіє широким інструментарієм відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту на рахунках обліку та в звітності. Наявність системи електронного адміністрування ПДВ створює передумови для перегляду існуючих підходів до побудови облікової політики в частині методології відображення податку в реєстрах аналітичного обліку та окремих формах податкової звітності. Аналіз пропозицій вітчизняних науковців в частині удосконалення адміністрування ПДВ засвідчило, з однієї сторони, необхідність доопрацювання чинного облікового законодавства на державному рівні, з іншої, – показало доцільність проведення оцінки можливостей щодо розширення повноважень суб'єктів господарювання в частині формування принципів роботи з СЕА ПДВ.

3.2 Аналіз проблемних аспектів бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підприємстві

Відповідно до ст. 200 ПКУ для суб'єктів господарювання, які є платниками ПДВ, передбачено процедуру бюджетного відшкодування, суть якого полягає у відшкодуванні від'ємного значення податку на підставі підтвердження правомірності здійснених сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування. Ст. 200.17 ПКУ визначено, що джерелом сплати бюджетного відшкодування є доходи Державного бюджету України [1].

У науковій літературі відшкодування ПДВ розглядається як сума, що підлягає поверненню платнику податку із бюджету, при цьому повертається виключно та частина сплачених коштів, що утворилась у зв'язку з надлишковою сплатою ПДВ. Цей надлишок формується як результат зіставлення суми податку на додану вартість, який сплачує платник при придбанні товарів (робіт, послуг), та суми ПДВ при реалізації товарів (робіт, послуг) [42].

Загальна методика визначення суми бюджетного відшкодування з ПДВ представлена на рисунку 3.1 (побудовано за [1]).

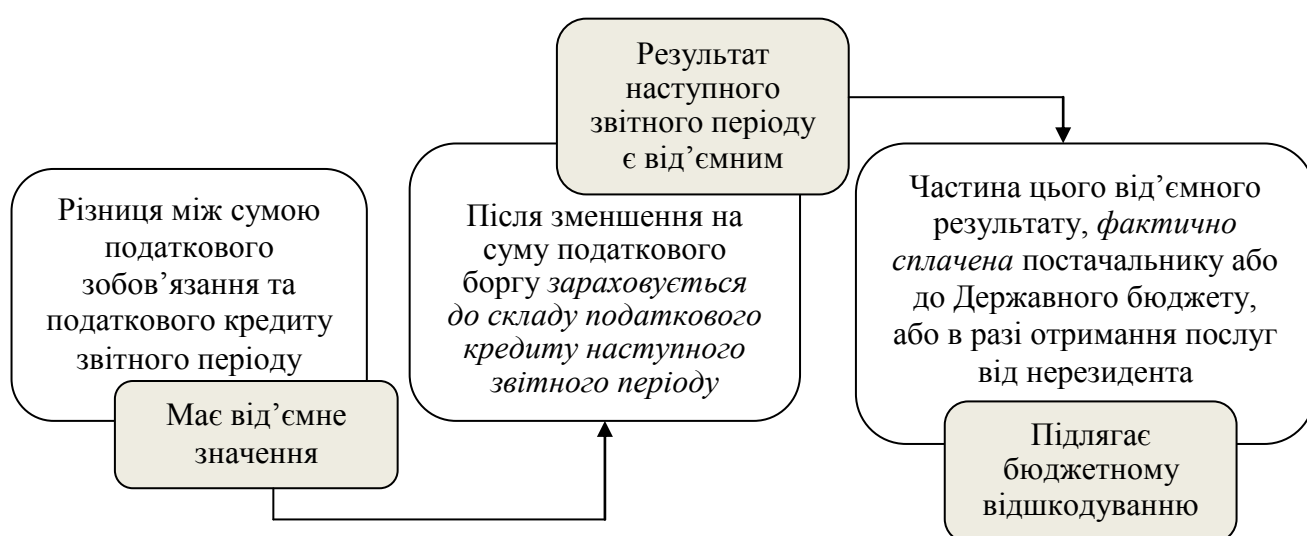


Рисунок 3.1 – Методика визначення суми бюджетного відшкодування з ПДВ

Онищенко В. [34] звертає увагу, що реалізувати право на бюджетне відшкодування ПДВ можна не лише за умови отримання від'ємного значення в Податковій декларації з ПДВ; необхідним також є виконання трьох умов:

– по-перше, відповідно до пп. «б» п. 200.4 ст. 204 ПКУ сума ПДВ має бути сплаченою грошовими коштами. Це значить, що суб'єкт господарювання повинен здійснити грошовий розрахунок за придбані товари (роботи, послуги), щодо яких виник податковий кредит та які є підставою для бюджетного відшкодування. Тобто суми податкового кредиту, які виникли по бартерних операціях, а також щодо товарів (робіт, послуг), які отримані, але не оплачені на момент здійснення підрахунків, не будуть враховані при розрахунку суми

бюджетного відшкодування ПДВ;

– по-друге, відповідно до пп. «б» п. 200.4 ст. 204 ПКУ сума бюджетного відшкодування не може перевищувати суму ліміту реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН. Якщо за результатами проведених розрахунків сума бюджетного відшкодування перевищила встановлену суму ліміту, то суб'єкт господарювання в заяві на бюджетне відшкодування (додаток до Декларації з ПДВ) обмежується сумою ліміту, а залишок переноситься на наступний період; при цьому право на бюджетне відшкодування для підприємства не втрачається;

– по-третє, отримання бюджетного відшкодування грошовими коштами можливе лише за умови, якщо на підприємстві відсутній податковий борг з ПДВ. Пп. «а» п. 200.4 ст. 204 ПКУ встановлено, що у випадку існування такого боргу, бюджетне відшкодування першочергово спрямовується на його погашення [1].

На автоматичне бюджетне відшкодування мають право платники ПДВ за умови, якщо вони:

1) відповідають одночасно таким критеріям:

– не перебувають в судових процедурах банкрутства (пп. 200.19.1 ПКУ);
– включені до ЄДРПОУ, і в цьому реєстрі стосовно них не внесено записів щодо: відсутності підтвердження відомостей; відсутності за місцезнаходженням (місцем проживання); прийняття рішень про виділ, припинення діяльності; визнання повністю або частково недійсними установчих документів юридичної особи (пп. 200.19.2 ПКУ);

– здійснюють операції, щодо яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх дванадцяти звітних податкових періодів сукупно становить не менше 40% загального обсягу поставок) (пп. 200.19.3 ПКУ);

– загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, який був сформований платником ПДВ за придбаними товарами (роботами, послугами) та податковими зобов'язаннями його контрагентів, що виникла протягом

попередніх трьох послідовних календарних місяців, не перевищує 10% заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування (пп. 200.19.4 ПКУ);

– середня заробітна плата не менше ніж в 2,5 рази перевищує мінімально встановлений законодавством рівень в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів) (пп. 200.19.5 ПКУ) .

2) мають один із таких критеріїв:

– чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);

– мають основні засоби для ведення задекларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до бюджетного відшкодування за попередні 12 календарних місяців;

– рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим, ніж середній показник в галузі у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів) (пп. 200.19.6 ПКУ) [1].

За умови відсутності податкового боргу з ПДВ платник податку на власний розсуд обирає один із двох способів отримання бюджетного відшкодування: на рахунок у банку або шляхом зарахування на зменшення податкових зобов'язань майбутніх періодів [1]. Суб'єкт господарювання зазначає своє рішення в Декларації з ПДВ, а за умови обрання варіанту повернення грошових коштів на рахунок, додає до декларації відповідну заяву про повернення суми бюджетного відшкодування. Строки бюджетного відшкодування ПДВ визначені у пп. 200.10-200.12 ст. 200 ПКУ, та узагальнені у таблиці 3.4 [1].

Дослідження практики функціонування ПДВ свідчить, що його вплив на діяльність підприємства проявляється у зазвичай двох напрямках. Відповідно до першого напрямку – ПДВ є невід'ємною складовою ціни реалізованого

товару (роботи, послуги), відповідно, важливим фактором ціноутворення та формування маркетингової політики суб'єкта господарювання. Другий напрям впливу ПДВ пов'язаний з іммобілізацією грошових коштів на сплату цього податку, і, на думку Філонич О. М. [57], заслуговує на увагу з огляду на такі обставини:

– по-перше, необґрунтована іммобілізація грошових коштів негативно впливає на формування фінансових результатів підприємства;

– по-друге, вивчення причин та термінів іммобілізації грошових коштів на сплату ПДВ дозволить вжити заходів, спрямованих на необґрунтоване запобігання такій іммобілізації, скорочення її обсягів і термінів, що в цілому позитивно впливатиме на діяльність суб'єктів господарювання.

Таблиця 3.4 – Терміни бюджетного відшкодування ПДВ

Порівняльні критерії	Звичайне відшкодування	Напівавтоматичне відшкодування	Автоматичне відшкодування
Початок відліку строку отримання бюджетного відшкодування	Після закінчення терміну звітування	Після закінчення терміну звітування	Після подання декларації
Можливість проведення виїзної перевірки	+	–	–
Загальний максимально можливий строк отримання бюджетного відшкодування (днів), у тому числі:	40 (без виїзної перевірки)	26	11
	70 (з виїзною перевіркою)		
Строк перевірки достовірності даних (календарних днів)	30 (камеральна перевірка)	20 (лише камеральна перевірка)	5 (лише камеральна перевірка)
	60 (камеральна та виїзна перевірка)		
Строк подання висновку	5 днів	3 робочі дні	3 робочі дні
Строк перерахування (операційних днів)	5	3	3

Коваленко Є. О. [23] зазначає, що несплата ПДВ, а також зловживання незаконним його відшкодуванням стали для окремих підприємств серйозним

джерелом незаконного збагачення. На думку науковця, відсутність системи належного контролю за сплатою та відшкодуванням ПДВ обумовила виникнення самодостатньої системи його «тіньового» відшкодування за рахунок бюджетних коштів.

Сьогодні вже відомі конкретні механізми використання ПДВ для організації протизаконного процесу бюджетного відшкодування, вони стали предметом численних обговорень не лише фахівців правоохоронних органів, але й науковців, які досліджують проблеми податкової злочинності. Практика показує, щонайбільш розповсюджені схеми незаконного відшкодування ПДВ містять значну кількість різнопланових елементів й інструментів реалізації. Виявлення таких схем потребує від фахівців комплексного дослідження обставин проведених господарських операцій, та ретельної перевірки їх учасників.

До основних елементів перевірки учасників підозрілих операцій належать: законність установчих документів; достовірність осіб-засновників; відповідність реальних цілей діяльності суб'єкта задекларованим; реальність та законність договорів з контрагентами; обґрунтованість цін на продукцію; динаміка товарообороту та відповідних фінансових розрахунків [23].

Свинаренко О. Є. у дослідженні [42] пропонує розглянути декілька схем, які найчастіше застосовуються з метою незаконного відшкодування ПДВ на території України:

- 1 Зменшення податкових зобов'язань з ПДВ шляхом безпідставного формування сум податкового кредиту. Така ситуація виникає за умови, коли суб'єкт господарювання використовує т.зв. «фіктивні» підприємства як постачальників товарів (робіт, послуг), і таким чином здійснює безпідставне завищення податкового кредиту шляхом проведення «безгрошових» господарських операцій. В подальшому ця сума податкового кредиту використовується для мінімізації податкових зобов'язань за минулі періоди шляхом проведення взаємозаліку.

- 2 Завищення сум податкового кредиту за допомогою використання

підприємств з ознаками фіктивності. Зміст цієї схеми полягає в тому, що посадові особи підприємства, використовуючи як постачальників і споживачів товарів (робіт, послуг) т.зв. «фіктивні» підприємства, проводять коригування вартості реалізованих товарів (робіт, послуг) таким чином, щоб ціна придбання була вищою за ціну реалізації.

3 Проведення безтоварних операцій. Дана схема бюджетного зловживання реалізується шляхом документального придбання суб'єктом господарювання товарів через т.зв. «фіктивні» чи «транзитні» підприємства. В подальшому цим суб'єктом господарювання отриманий товар документально реалізовується також на адресу транзитних або фіктивних структур, але вже за ціною, яка в кілька разів нижча за ціну придбання. Як наслідок, в обліковій системі формується необґрунтоване від'ємне значення по ПДВ, що дає змогу суб'єктам господарювання мінімізувати власні податкові зобов'язання або ж претендувати на відшкодування податку з бюджету.

Коваленко Є. О., проводячи у роботі [23] дослідження найбільш розповсюджених механізмів незаконного відшкодування ПДВ, що розглянуті Свиначенком О. Є. схеми знайшли широке розповсюдження не лише в Україні, але й при проведенні експортних чи імпорتنих операцій. За результатами проведеного аналізу науковець зробив висновок, що яку б схему незаконного відшкодування ПДВ не обрав суб'єкт господарювання, обов'язковою є присутність в ланцюгах постачання чи реалізації товарів т.зв. «фіктивних» чи «транзитних» підприємств.

Трапляються випадки, коли суб'єкт господарювання несвідомо залучається до схем незаконного відшкодування ПДВ як т.зв. «транзитна» структура, тому, проводячи оцінку перспектив співпраці з новим контрагентом рекомендуємо підприємству здійснити аналіз його діяльності, визначитись з ознаками платоспроможності та ділової активності, провести оцінку ділової репутації на ринку.

Некрасов В. А., Борець Л. В., Мироненко С. Ю. [30] рекомендують звертати увагу на такі ознаки, які можуть свідчити про використання

механізму незаконного відшкодування ПДВ:

- фактичне транспортування товарів не відбувається або відбувається за циклічним типом (наприклад, один і той же товар експортується з наступним ввезенням під виглядом іншого);
- максимально стислі строки проведення розрахунків (зазвичай, впродовж одного дня);
- розрахункові рахунки постачальника і покупця знаходяться в одному банку;
- циклічність однотипних операцій між контрагентами;
- використання офшорних компаній;
- участь у схемі суб'єктів господарської діяльності, що мають ознаки фіктивності;
- весь ланцюг постачання товарів та розрахунків за нього здійснюється протягом одного дня.

Загалом, проведені дослідження показали, що діючий на сьогодні механізм бюджетного відшкодування ПДВ є законодавчо сформованим, адже чинними нормативно-правовими документами детально розкрито всі складові розрахунку та здійснення виплати надлишково сплачених сум податку. Водночас, незважаючи та високий рівень нормативної підтримки, потребує перегляду діюча система контролю у сфері адміністрування ПДВ з метою запобігання незаконному його відшкодуванню. Здійснений аналіз найбільш поширених у вітчизняній практиці схем, які використовуються суб'єктами господарювання для зменшення сум нарахованих податкових зобов'язань чи отримання права на бюджетне відшкодування ПДВ показує, що зазвичай до процесу підготовки та використання неправдивої облікової інформації залучаються т.зв. «фіксивні» чи «транзитні» підприємства.

3.3 Пропозиції щодо застосування комплексного підходу до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування суб'єкта господарювання

Наявність прямої залежності між сумою податкового зобов'язання з ПДВ, яка має бути перерахована до бюджету, та сумою грошових коштів, які іммобілізовані з товарообороту, обумовлює необхідність побудови на підприємстві дієвої системи податкового планування. Безумовно, результатом ефективного податкового планування стане використання податкових пільг та інших законодавчо дозволених способів мінімізації податкових платежів, що позитивно сприяє на величину отриманого прибутку. Розробка заходів з оптимізації податкових платежів дозволяє обрати кращий з альтернативних способів нарахування ПДВ відповідно до вимог чинного податкового законодавства. З іншої сторони, нехтування основами податкового планування на підприємстві може призвести до надмірного витоку фінансових потоків та стати однією з причин банкрутства суб'єкта господарювання.

На думку Яндульської Ю. С., Мельник Т. Г. [63], оптимальний рівень податкового навантаження виступає вагомим чинником покращення ділової й інвестиційної активності суб'єктів господарювання. Зазвичай рівень податкового навантаження на діяльність підприємства визначається як відношення податкових виплат до суми отриманого прибутку. Для оцінки розглянутого показника, вважаємо, потрібно врахувати, яким чином податок впливає на окремі показники фінансово-господарської діяльності підприємства, наприклад, на обсяг реалізованих товарів (робіт, послуг), собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), прибуток, автономність, платоспроможність, ліквідність, ділову активність, фінансову стійкість суб'єкта господарювання.

На нашу думку, розмір податкового навантаження свідчить про ефективність податкової політики держави, є якісною характеристикою будь-

якої системи оподаткування, та складовою економічної безпеки суб'єкта господарювання. Оптимізація податкової політики належить до одного із головних завдань фінансового управління підприємства в контексті його економічної безпеки. Результат податкового планування на підприємстві знаходить відображення в максимізації доходів за рахунок мінімізації податкових платежів та оцінюється шляхом визначення системи критеріїв, що характеризують рівень оподаткування підприємства та дозволяють відшукати інструменти впливу на нього.

Вважаємо, формування ефективної податкової політики підприємства можливе лише за умови проведення аналізу інформаційної податкової бази за двома аспектами: в динаміці за попередні періоди (в цьому випадку у якості вихідної інформації виступають дані податкової звітності) і майбутні періоди (показники складених бюджетів підприємства на коротко-, середньо- та довгострокову перспективу).

Незважаючи на те, що податки як фіскальний механізм є об'єктом постійного контролю з боку державних органів влади, на підприємстві повинна бути розроблена своя система постійного моніторингу правильності, повноти та своєчасності нарахування й сплати ПДВ, що дозволить суттєво знизити величину податкових ризиків.

Відмітимо, що перелік критеріїв ризиковості платника податку, а також показників для оцінки ступеня ризиковості здійснення господарських операцій визначені у додатках до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН» [7]. П. 2 нормативного документу містить визначення поняття «автоматизований моніторинг відповідності податкової накладної / розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків», який проводиться в Системі моніторингу критеріїв оцінки ризиків всіх податкових накладних / розрахунків коригування, які надходять на реєстрацію до ЄРПН. Алгоритм роботи системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків податкових накладних / розрахунків коригування наведено на рисунку 3.2 (побудовано за [63]).

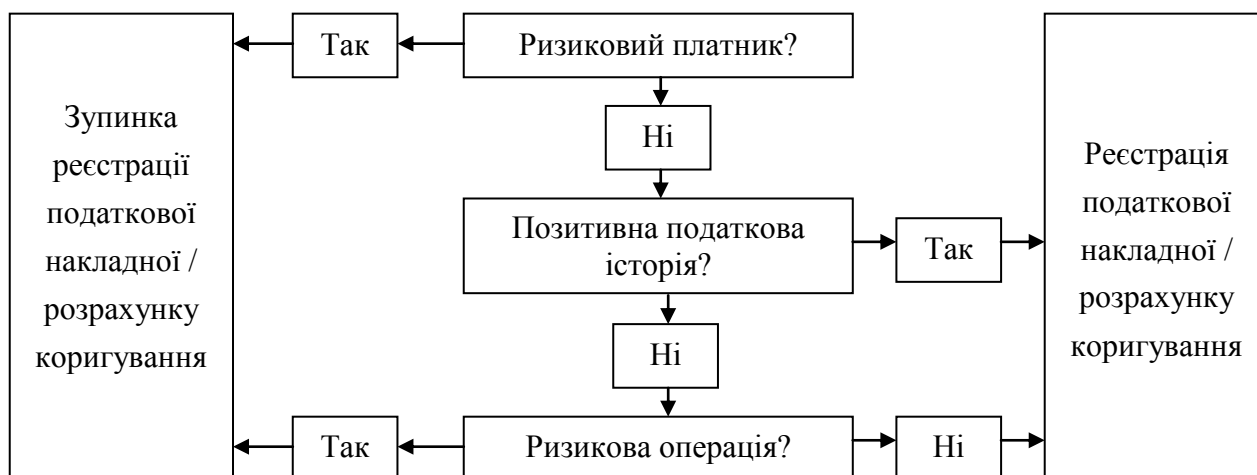


Рисунок 3.2 – Алгоритм роботи системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків податкових накладних / розрахунків коригування

В умовах перманентних змін податкового законодавства податкові платежі з ПДВ перетворюються на важливий об'єкт управління в діяльності суб'єктів господарювання. Практика показує, що полегшити навантаження зі сплати ПДВ можна за рахунок оптимізації податкових виплат шляхом реалізації найпростіших організаційних заходів в межах чинного податкового законодавства, пов'язаних, наприклад, зі створенням та супроводом найбільш важливих договірних взаємовідносин між підприємством та контрагентами, моніторингом термінів отримання авансу від покупця чи перерахування грошових коштів постачальнику та ін.

На думку Остапенко Ю. П. [37], з метою ефективного управління навантаженням з ПДВ на підприємстві потрібно:

- по-перше, налагодити систему постійного моніторингу залишків грошових коштів на електронному рахунку в органах Державної казначейської служби України, який відкривається на кожного платника ПДВ, в системі електронного адміністрування. Реалізація цього заходу, на думку науковця, дозволить уникнути ситуацій несвочасної реєстрації податкових накладних в (ЄРПН) і, як наслідок, сприятиме запобіганню штрафних санкцій зі сторони контролюючих органів;

- по-друге, організувати систему контролю виконання договорів на

придбання товарів (робіт, послуг) з метою оптимізації бази оподаткування операцій з ПДВ, а також налагодження контролю термінів проведення кінцевих розрахунків за ними;

– по-третє, побудувати партнерські відносини з контрагентами з метою недопущення порушення строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН. На думку Остапенко Ю. П., реалізація цього заходу дозволить забезпечити можливість своєчасного врахування суми податкового кредиту з ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, а також зареєструвати податкові накладні за власними податковими зобов'язаннями з ПДВ без поповнення електронного рахунку з поточного розрахункового рахунку суб'єкта господарювання.

Підтримуємо Остапенко Ю. П. [37], яка пропонує з метою оптимізації податкового навантаження з ПДВ розробити на підприємстві ряд аналітичних таблиць, які акумулюватимуть інформацію про величину податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ за різними критеріальними ознаками, та дозволять своєчасно виявляти можливі відхилення від запланованих платежів.

Одним з інструментів податкового планування, яке доцільно впровадити у ПП «Рекрафт», є побудова календаря-графіка платежів та планових закупівель. На нашу думку, розробка такого аналітичного документу створить можливість суб'єкту господарювання завчасно проводити оцінку ймовірності своєчасного виконання зобов'язань перед контрагентами і, відповідно, забезпечить у встановлені Податковим кодексом України строки реєстрацію виданих податкових накладних / розрахунків коригування. Рекомендована форма календаря-графіка платежів та планових закупівель для ПП «Рекрафт» наведена в таблиці 3.4 (побудовано за [37]). Такий аналітичний документ складається на кожен звітний період залежно від потрібного рівня деталізації керівництву підприємства.

Незважаючи на те, що ведення запропонованої форми календаря-графіка платежів та планових закупівель передбачає постійну роботу по внесенню даних в розрізі всіх контрагентів, але за результатами заповнення документу

можна отримати інформацію з високим рівнем аналітичної деталізації. Безумовно, коли керівництво підприємства бачить заплановані суми та дати платежів, можна спрогнозувати такі податкові показники, як рівень податкового навантаження на визначений період, питома вага контрагента у формуванні сум податкового зобов'язання (податкового кредиту) та ін. Ще одна перевага складання розглянутого календаря-графіка полягає в можливості завчасного виявлення ризику неплатежів, та отримати достатньо часу для виправлення ситуації.

Таблиця 3.4 – Рекомендована форма календаря-графіка платежів та планових закупівель для ПП «Рекрафт»

Контрагент	Звітний період (декада, місяць, квартал, рік)					
	Платежі			Закупівлі		
	Дата	Сума	ПК / ПЗ	Дата	Сума	ПК / ПЗ
Контрагент 1						
Контрагент 2						
....						
Контрагент N						
Разом за звітний період						

Крім календаря-графіка платежів та планових закупівель, з метою покращення рівня податкового планування у ПП «Рекрафт», рекомендуємо підприємству також складати план-календар реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування. Рекомендована форма аналітичного документу наведена в таблиці 3.5.

Варто пам'ятати, що у випадку значних обсягів реалізації товарів (робіт, послуг), ПДВ може складати значну суму відрахувань до бюджету, тому суб'єкт господарювання, проводячи свою діяльність, повинен контролювати дотримання рівноваги між обсягами податкових зобов'язань і податкового кредиту протягом кожного звітного податкового періоду. На нашу думку, використання рекомендованої форми плану-календаря реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування дозволить у повній мірі виконати поставлене завдання.

Таблиця 3.5 – Рекомендована форма плану-календаря реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування для ПП «Рекрафт»

Звітний період (місяць)									
Поста- чальники	Податковий кредит				Покупці	Податкове зобов'язання			
	01.__-15.__		16.__-30(31).__			01.__-15.__		16.__-30(31).__	
	дата	сума	дата	сума		дата	сума	дата	сума
Поста- чальник 1					Поку- пець 1				
Поста- чальник 2					Поку- пець 2				
...									
Поста- чальник N					Поку- пець N				
Разом					Разом				

Загалом, проведені дослідження показали, що управління податковими потоками є важливою складовою фінансової політики підприємства. Безумовно, від професійно прийнятих оперативних рішень у сфері оподаткування залежить подальший розвиток та можливості зростання суб'єкта господарювання. Оптимізація роботи з податкового навантаження дозволить менеджерам підприємства обрати найбільш вигідний варіант оподаткування та забезпечити структуризацію його податкових потоків.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено дослідження організації та методики обліку і контролю податку на додану вартість на прикладі ПП «Рекрафт». Систематизація отриманих результатів дозволила зробити ряд висновків та пропозицій, зокрема:

– доведено, що за основними техніко-економічними показниками діяльність ПП «Рекрафт» у 2022 році порівняно з 2021 роком суттєво покращилась, що знайшло відображення в зростанні обсягів реалізації товарів, збільшенні величини чистого прибутку, покращенні показників фондівіддачі та фондоозброєності. Водночас встановлено, що структура активів підприємства є нераціональною, оскільки спостерігаємо її високу залежність величини від оборотних ресурсів. У дипломній роботі було рекомендовано ПП «Рекрафт» розглянути можливість придбання нових необоротних активів або з меншим рівнем зношеності, що позитивно вплине на структуру активів, та схвально сприйматиметься інвесторами за умови прийняття рішення про залучення зовнішніх запозичень;

– встановлено, що ПДВ є важливим бюджетоутворюючим податком, адже забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету. Виявлено, що у працях вітчизняних науковців виділяють дві основні функції ПДВ – фіскальну та регулюючу, хоча інколи регулюючу функцію розглядають як доповнення фіскальної; узагальнено перелік чинників, які підвищують та сприяють зниженню фіскальної ефективності ПДВ. Розглянуто сутність витратного підходу до формування поняття «додана вартість» та доведено, що він не може бути використаний при реалізації обліково-контрольних процедур. Побудовано алгоритм розрахунку бази оподаткування ПДВ для цілей обліку та контролю;

– встановлено перелік платників ПДВ відповідно до Податкового кодексу України; розглянуто порядок застосування ставок ПДВ до окремих

видів господарських операцій. Проаналізовано перелік нормативно-правових документів, які регламентують порядок методики обліку і контролю ПДВ. Розглянуто порядок електронного адміністрування ПДВ та методику реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН;

– проаналізовано зарубіжний досвід адміністрування ПДВ та здійснено оцінку можливостей його використання в Україні. Зокрема, узагальнено основні перешкоди в країнах-членах ЄС на шляху до податкової гармонізації щодо ПДВ, проаналізовано порядок реалізації механізму зворотного нарахування ПДВ, особливості впровадження СЕА ПДВ в окремих європейських країнах. Проаналізовано світовий досвід оцінки податкових розривів та проведено вивчення основних методів їх визначення. Зроблено висновок, що сьогодні в Україні відсутня практика оцінювання ефективності системи оподаткування на основі аналізу податкових розривів. Діюча політика протидії тінізації базується на використанні окремих методів оцінки тіньових фінансових потоків;

– розглянуто складові організації та методики обліку ПДВ у ПП «Рекрфат», зокрема, встановлено основні етапи формування інформації про ПДВ в обліковій системі суб'єкта господарювання, визначено перелік первинних документів, які є підставою для відображення в обліку податкового зобов'язання чи податкового кредиту за ПДВ, а також тих, що не потребують паралельного складання податкової накладної для визнання сум податкового кредиту. Досліджуючи складові адміністрування ПДВ на підприємстві, встановлено граничні строки реєстрації податкових накладних та / або розрахунків коригування в ЄРПН;

– визначено перелік рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, які використовуються у ПП «Рекрафт» для узагальнення інформації щодо сум податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ. Розглянуто кореспонденцію рахунків з нарахування та сплати ПДВ з використанням електронного ПДВ-рахунку, який відкривається в органах Державної казначейської служби України;

– розроблено алгоритм перевірки розрахунків з ПДВ на підприємстві, сформовано тест для оцінки системи внутрішнього контролю нарахування та сплати ПДВ у ПП «Рекрафт», сформовано програму контролю нарахуванням та сплати ПДВ на підприємстві, а також набір робочих документів, які рекомендовані перевіряючому для використання;

– підготовлено рекомендації щодо удосконалення обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування, зокрема, проведено критичний аналіз пропозицій вітчизняних науковців щодо застосування синтетичних рахунків для обліку ПДВ в системі електронного адміністрування. Рекомендовано ПП «Рекрафт» відкрити окремий субрахунок 6412 для обліку ПДВ в системі електронного адміністрування, та відображати кошти на електронному рахунку СЕА у складі дебіторської заборгованості (оскільки кошти відволікаються з господарського обороту підприємства);

– проаналізовано проблемні аспекти бюджетного відшкодування ПДВ на підприємстві, зокрема, розглянуто суть та механізм реалізації бюджетного відшкодування ПДВ, визначено умови його використання на підприємстві; досліджено критерії, досягнення яких є підставою для автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ суб'єкту господарювання, встановлено терміни бюджетного відшкодування ПДВ. Проаналізовано найбільш поширені схеми незаконного відшкодування ПДВ на території України, а також при здійсненні експортно-імпортних операцій; встановлено перелік ознак, які можуть свідчити про використання механізму незаконного відшкодування податку;

– розроблено пропозиції щодо застосування комплексного підходу до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування суб'єкта господарювання. Розглянуто складові податкової оптимізації на підприємстві, розроблено для досліджуваного підприємства форму календаря-графіка платежів та планових закупівель, а також форму плану-календаря реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1 Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2023).

2 Директива Ради Європи про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс] : [Міжнар. документ № 2006/112/ЄС від 28.11.2006]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_928 (дата звернення: 17.11.2023).

3 Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних [Електронний ресурс] : порядок (№ 1246) : [затверджено постановою Кабінету Міністрів України 29.12.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2023).

4 Порядок електронного адміністрування ПДВ [Електронний ресурс] : порядок (№ 569) : [затверджено постановою Кабінету Міністрів України 16.10.2014] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2023).

5 Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість [Електронний ресурс] : порядок (№ 159/28289) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України № 21 від 28.01.2016] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2023).

6 Порядок заповнення податкової накладної [Електронний ресурс] : порядок (№ 137/28267) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України № 1307 від 31.12.2015] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2023).

7 Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [Електронний ресурс] :

порядок (№ 1165) : [затверджено постановою Кабінету Міністрів України 11.12.2019] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2023).

8 План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : план рахунків (№ 291) [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2023).

9 Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : інструкція (№ 291) [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2023).

10 Антоненко Н. В., Хоменко В. С. Проблеми бухгалтерського обліку податкових розрахунків з ПДВ // Управління проектами, системний аналіз і логістика. – 2015. – Вип. 15(2). – С. 5-10.

11 Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319 с.

12 Безверхий К. Особливості обліку та звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих інновацій / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 1. – С. 26-33.

13 Білобровенко Т. В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2018. – Вип. 20 (1). – С. 51-55.

14 Будько О. В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість в бухгалтерському обліку згідно Податкового кодексу України

[Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2011. – № 11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=811&p=1> (дата звернення: 15.11.2023).

15 Валігура В. А. Сучасні тенденції гармонізації ПДВ у країнах Європейського Союзу // Фінанси України. – 2022. – № 3. – С. 22-37.

16 Грачова Р. Облік ПДВ на рахунках 641, 643, 644 // Дебет-Кредит. – 2021. – № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/debet/ukr/2021/03/03pr7.html> (дата звернення: 14.10.2023).

17 Демчак І. М., Микитюк Д. М., Свиноус І. В., Шапаренко Л. В. Міжнародний досвід оподаткування податком на додану вартість операцій з купівлі-продажу продовольчих та інших товарів // Продуктивність агропромислового виробництва. – 2018. – № 30. – С. 3-10.

18 Дзюба О., Волинець Ю. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах // Економічний аналіз. – 2012. – Випуск 10, частина 2. – С. 219-222.

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

20 Дядюра І. Бухгалтерські проведення ПДВ до 01.02.2015 року та після [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=164897> (дата звернення: 18.11.2023).

21 Карпова В. ПДВ-рахунки в бухгалтерському обліку // Бухгалтерський тиждень. – 2015. – № 6. – С. 47-48.

22 Кміть В. М., Чорна Я. В. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів державного бюджету України // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2018. – № 14. – С. 376-381.

23 Коваленко Є. О. Протидія незаконному відшкодуванню податку на додану вартість // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2008. – Вип. 19. – С. 22-30.

24 Коцан О. П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість // Науково-

інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. – 2014. – № 9. – С. 263-270.

25 Ксьондз С. М., Бочуля Н. О. Досвід застосування податку на додану вартість у зарубіжних країнах та можливості його використання в Україні // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер. : Економіка. – 2009. – Вип. 11. – С. 74-79.

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

27 Макаренко А. П., Ананьєва І. В. Удосконалення оподаткування, обліку, податкової звітності і контролю податку на додану вартість та заходи щодо поліпшення його податкового планування на підприємстві // Агросвіт. – 2021. – № 24. – С. 31-38. 34

28 Макаренко А. П., Мусійченко О.Г. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту розрахунків з податку на додану вартість з метою оптимізації податкового навантаження // Інвестиції: практика та досвід. – 2021. – № 22. – С. 30-36.

29 Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : монографія ; Міжгалуз. акад. упр. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 375 с.

30 Некрасов В. А., Борець Л. В., Мироненко С. Ю. Виявлення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (оперативно-розшуковий аспект) : навч.-практ. посібник. – К., 2008. – 156 с.

31 Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря та Н. М. Лисенко. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. – 585 с.

32 Овчарова Н. В. Облікова політика в частині відображення ПДВ: основні аспекти // Інфраструктура ринку. – 2017. – Випуск 9. – С. 102-107.

33 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.

34 Онищенко В. Відшкодування ПДВ 2022 [Електронний ресурс] // Головбух. – 2022. – 9 листопада. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7660-vdshkoduvannya-pdv-2020> (дата звернення: 15.11.2023).

35 Осадча Г. Г., Кудерська Н. В. Податок на додану вартість – облікова практика // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Вип. 17. – С. 242-246.

36 Остапенко Ю. П. Напрями та механізми управління ефективністю використання ПДВ на рівні підприємства // Наукові праці НДФІ. – 2021. – Вип. 4. - С. 134-142.

37 Остапенко Ю. П. Управління навантаженням з податку на додану вартість в діяльності суб'єктів господарювання // Облік і фінанси. – 2021. – № 1 (91). – С. 70-75.

38 Откаленко О. Адміністрування податку на додану вартість в умовах євроінтеграції // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2018. – № 5. – С. 116-129.

39 Пасько Т. Г. Правовий аналіз камеральної та невіізної документальної податкових перевірок щодо сум ПДВ, заявлених до бюджетного відшкодування // Інтернаука : міжнародний науковий журнал. Серія : Юридичні науки. – 2020. – № 8. – С. 25-29.

40 Плаксієнко В. Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування: аспекти наукової дискусії // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 19. – С. 5-8.

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

42 Свинарєнко О. Є. Основні способи незаконного відшкодування податку на додану вартість та окремі аспекти діяльності спецпідрозділів БОЗ щодо протидії їм // Право і суспільство. – 2012. – № 2. – С. 316-320.

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

44 Семенко Т. М. Податок на додану вартість як економічна категорія [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2011. – № 4. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 18.10.2023).

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

46 Синютка Н., Крисовата К. Фіскальна дисфункція електронного адміністрування ПДВ в Україні // Світ фінансів. – 2019. – Вип. 4. – С. 23-36.

47 Сліпченко Г. М. Особливості бухгалтерського обліку податку на додану вартість в Україні // Молодий вчений. – 2016. – № 5. – С. 161-166.

48 Соколов В. В. Правове регулювання обліку платників податку на додану вартість [Електронний ресурс] // Юридичний науковий електронний журнал. – 2021. – № 11. – С. 517-520. – Режим доступу: http://www.lsej.org.ua/11_2021/135.pdf (дата звернення: 15.10.2023).

49 Соколовська А. М. Базова структура і податкові витрати з ПДВ в Україні: методологічний і прагматичний аспекти // Економіка і прогнозування. – 2022. – № 1. – С. 78-106.

50 Соколовська А. М. Напрями перегляду системи пільг з ПДВ в Україні // Фінанси України. – 2021. – № 9. – С. 7-35.

51 Соколовська А. М. Суперечності та проблеми гармонізації ставок податку на додану вартість у ЄС // Фінанси України. – 2021. – № 3. – С. 23-45.

52 Тарасенко Л., Павлоцька К. Податок на додану вартість: питання організації та методики обліку // Галицький економічний вісник. – 2022. – № 1 (74). – С. 53-60.

53 Тітенко З. Система електронного адміністрування податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 2(2). – С. 35-37.

54 Товкун Л. В. Місце податку на додану вартість у податковій системі України [Електронний ресурс] // Юридичний науковий електронний журнал. – 2018. – № 4. – С. 112-114. – Режим доступу: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/15921/1/Tovkun_112-114.pdf (дата звернення: 15.10.2023).

55 Тютюник І. В., Котенко Н. В. Світові практики побудови системи адміністрування податку на додану вартість // Інтелект ХХІ. – 2018. – № 6. – С. 39-43.

56 Уллубієва К. К. Аспекти організації бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ // Економіка промисловості. – 2010. – № 4. – С. 191-194.

57 Філонич О. М. Ефективність адміністрування податку на додану вартість: перспективи здійснення та обмеження // Економіка і регіон. – 2014. – № 3. – С. 15-21.

58 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.

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

60 Чирва А. А. Удосконалення облікової політики підприємства у частині обліку ПДВ // Accounting and Finance. – 2015. – № 4 (70). – С. 67-71.

61 Шаповал Т. Б. Податок на додану вартість: генеза та сучасна трансформація в умовах реформаційних правотворчих процесів // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. – 2017. – Т. 3. – Вип. 47. – С. 16-19.

62 Шигун М. М., Журавель А. А. Нормативні та аналітичні зміни у бухгалтерському обліку операцій з ПДВ // Економіка. Фінанси. Право. – 2021. – № 10 (1). – С. 25-34.

63 Яндульська Ю. С., Мельник Т. Г. Комплексний підхід до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування на підприємстві [Електронний ресурс] // Економіка та суспільство. – 2022. – № 46. – Режим доступу: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2053> (дата звернення: 15.11.2023).