

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Облік і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Викона: студент групи ОО-ст(з)21
напряму підготовки (спеціальності)
071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Бронецький В.М.

(прізвище та ініціали студента)

Керівник Матковський П. Є.

(прізвище та ініціали)

Рецензент Солоджук Т.В.

(прізвище та ініціали)

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний факультет

Кафедра обліку і аудиту

Освітній рівень бакалавр

Напрямок підготовки (Спеціальність) 071 Облік і оподаткування
(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ініціали)

“12” жовтня 2020 р.

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Бронецького Василя Михайловича
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи на тему: “Організаційно-методичні засади обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість”

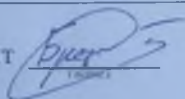
керівник роботи _____ д.е.н., доц. Матковський П.Є.
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Перелік питань, які потрібно розробити: дослідити історичні аспекти запровадження та роль ПДВ у формування доходів державного бюджету; показати особливості нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку з ПДВ; розкрити методичні підходи щодо обліку з ПДВ; сформулювати основні напрями вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку з ПДВ; розкрити методичні підходи щодо аудиту розрахунків за податком на додану вартість; виявити особливості автоматизації аудиту розрахунків з ПДВ в умовах комп'ютеризації облікових процесів; визначити основні напрями удосконалення аудиту розрахунків з ПДВ в умовах використання сучасних інформаційних систем.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку і контролю податку на додану вартість	19.02.2021 р.	виконано
2	РОЗДІЛ 2. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку з податку на додану вартість	16.03.2021 р.	виконано
3	РОЗДІЛ 3. Методика та організація аудиту розрахунків за податком на додану вартість	16.04.2021 р.	виконано

Студент



Бронетський В.М.

(підписати та надіслати)

Керівник роботи

(підписати)



Матковський П. С.

(підписати та надіслати)

ДВНЗ «Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника»
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

*Наукового керівника, д.е.н., проф. Матковського П.Є.
на дипломну роботу бакалавра ОО-ст(з)21.*

Бронецького Василя Михайловича

**на тему: «Організаційно-методичні засади обліку та аудиту розрахунків
за податком на додану вартість»**

Важливим і необхідним є дослідження теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість. В переважній більшості, вчені розглядають питання організації обліку, аудиту розрахунків з ПДВ та використання сучасних інформаційних технологій в обліку. У той же недостатньо уваги приділено теоретико-методичним засадам щодо визначення економічної сутності ПДВ, формування доданої вартості, особливостям гармонізації податкового законодавства до законодавства ЄС в частині непрямого оподаткування, автоматизації обліку та аудиту розрахунків з ПДВ, хоча ці питання є актуальними, особливо на практиці, враховуючи складний період становлення ринкових відносин та інтеграції нашої країни у світове співтовариство.

Дана робота спрямована на формування основних засад оподаткування малого та середнього бізнесу. У роботі вивчено організацію та методику процесу обліку діяльності суб'єктів малого підприємництва, визначено проблеми організації бухгалтерського обліку у них та обґрунтовано концептуальні положення з удосконалення обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість.

Дипломна робота виконана автором відповідно до поставлених вимог для написання робіт даного профілю.

Загальний висновок: дипломна Бронецького Василя Михайловича на тему: “Організаційно-методичні засади обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість” є завершеним, самостійно проведеним

науковим дослідженням, має наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, може бути допущена до захисту із оцінкою “задовільно”, а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

Науковий керівник:

д.е.н., доцент,
професор кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет ім. В. Стефаника”
“10” травня 2021 р.



Матковський П.Є.

ДВНЗ Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника

Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ НА БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ

бакалавра групи ООст(з)-21
Бронецького Василя Михайловича

**на тему: Організаційно-методичні засади обліку та аудиту розрахунків
за податком на додану вартість”**

Податкова система виступає головною умовою формування фінансово-бюджетних ресурсів держави. З огляду на діючі різні моделі оподаткування у світі та євроінтеграційні процеси податкова система України потребує подальшого удосконалення. Пріоритетним завданням економічної політики держави в контексті трансформаційних процесів є гармонізація податкового законодавства України

В роботі доведено, що позитивний фінансовий результат діяльності сприяє зміцненню фінансової стійкості та інвестиційної привабливості, що, відповідно, покращує подальшу перспективу розвитку підприємства.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку, звітності та аудиту розрахунків за податком на додану вартість.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку, звітності та аудиту розрахунків за податком на додану вартість.

За результатами дослідження можна зробити висновок, що робота виконана на актуальну тему, у якій розкриваються організаційно-методичні засади обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість.

Загальний висновок: дипломна робота Бронецького Василя Михайловича на тему: “Організаційно-методичні засади обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість” є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, має наукову і практичну цінність, за

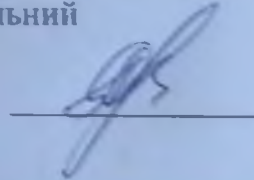
змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, може бути допущена до захисту, а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

Рецензент:

Доцент кафедри фінансів, кандидат економічних наук

ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет ім. В. Стефаника”

“12” травня 2021 р.



Солодзук Т.В.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	6
1.1. Історичні аспекти запровадження та роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету.....	6
1.2. Сутність податку на додану вартість як економічної категорії й об'єкту бухгалтерського обліку.....	11
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку з податку на додану вартість.....	15
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	23
2.1. Методика бухгалтерського обліку та звітності з ПДВ.....	23
2.2. Формування фінансової та податкової звітності з податку на додану вартість.....	29
2.3. Удосконалення методики та організації обліку ПДВ	36
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	43
3.1. Аудит розрахунків за податком на додану вартість як інструмент підвищення внутрішнього контролю	43
3.2. Методика проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість.....	49
3.3. Автоматизація аудиту розрахунків за податком на додану вартість в умовах комп'ютеризації облікових процесів та шляхи її удосконалення	55
ВИСНОВКИ.....	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	65
ДОДАТКИ.....	70

ВСТУП

Податкова система України потребує подальшого удосконалення. Пріоритетним завданням економічної політики держави в контексті трансформаційних процесів є гармонізація податкового законодавства України в частині непрямого оподаткування до законодавства ЄС, що передбачено Угодою «Про партнерство та співробітництво між Європейським Союзом та Україною. Бухгалтерський облік розрахунків з ПДВ є дієвим важелем стратегічного управління виробничо-господарською діяльністю та є необхідним для своєчасного запобігання негативних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Відповідно до змін, які відбулися в порядку адміністрування, обліку та звітності з ПДВ, виникла потреба у створенні прозорої системи його обліку шляхом забезпечення своєчасного визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту, достовірності відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з ПДВ при здійсненні операцій з давальницькою сировиною. Тому виникає потреба у розвитку теоретико-методичних і організаційних засад бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків з ПДВ, що сприятиме підвищенню достовірності фінансової, податкової звітності, якості аудиту в умовах автоматизації облікових процесів на підприємств.

Вагомий внесок у розвиток обліково-аналітичної науки зробили такі вчені як: І.О. Лютий, Є.В. Мних, Т.М. Сльозко, В.Г. Швець та ін. Дослідженням економічних, фінансових аспектів обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість займалися: В.Л. Андрущенко, Г.В. Бех, О.Д. Василик, В. М. Геєць, А.В. Завгородній, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, А.М. Соколовська.

Проте більшість науковців акцентували увагу на організації обліку та аудиту розрахунків з ПДВ, звітності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною або на застосуванні сучасних інформаційних технологій. Тим часом недостатньо уваги приділялося теоретико-методичним засадам щодо

визначення економічної сутності ПДВ, формування доданої вартості, автоматизації обліку та аудиту розрахунків з ПДВ на підприємствах.

Актуальність, теоретичне й практичне значення розв'язання вказаних проблем, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість визначили вибір теми роботи.

Мета і завдання. Метою роботи є обґрунтування організаційно-методичних засад обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість.

Для досягнення поставленої мети у роботі вирішувалися такі завдання:

- дослідити історичні аспекти запровадження та роль ПДВ у формування доходів державного бюджету;
- показати особливості нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку з ПДВ;
- розкрити методичні підходи щодо обліку з ПДВ;
- сформулювати основні напрями вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку з ПДВ;
- розкрити методичні підходи щодо аудиту розрахунків за податком на додану вартість;
- виявити особливості автоматизації аудиту розрахунків з ПДВ в умовах комп'ютеризації облікових процесів;
- визначити основні напрями удосконалення аудиту розрахунків з ПДВ в умовах використання сучасних інформаційних систем.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість на підприємстві.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість.

Методи дослідження. Теоретичною і методичною базою роботи стали загальновизнані наукові положення загальнонаукової теорії пізнання

досліджуваних явищ і процесів. Зокрема дослідження облікової та економічної сутності ПДВ здійснено за допомогою діалектичного, історичного і системного методів. Вивчення ролі ПДВ у формуванні доходів Державного бюджету здійснювалося за допомогою індексного, табличного і графічного методів. З метою дослідження та узагальнення існуючої методики обліку та аудиту розрахунків з ПДВ, розробки рекомендацій щодо їх удосконалення використано методи індукції та дедукції, синтезу і аналізу.

Інформаційною базою для проведення дослідження стали: нормативно-правові документи Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Міністерства аграрної політики України, Аудиторської палати України дані поточного бухгалтерського обліку, звітності сільськогосподарського підприємства, наукові праці та публікації вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, результати соціологічних та монографічних обстежень.

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел і додатків. Повний обсяг налічує 69 сторінки комп'ютерного тексту. Робота містить 9 таблиць, 8 рисунків, і 3 додатки.

РОЗДІЛ 1

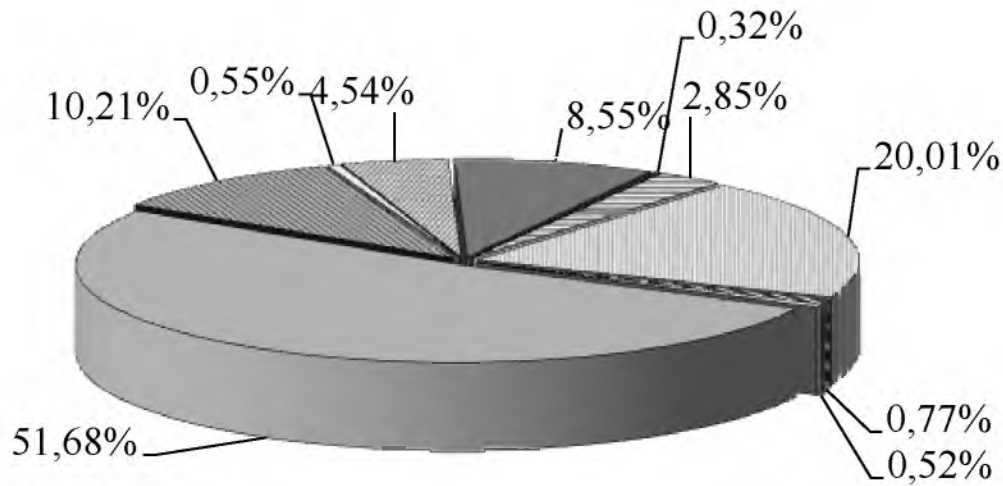
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Історичні аспекти запровадження та роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету України

Незважаючи на шістнадцятирічну історію функціонування, ПДВ в Україні став стабільним джерелом доходів Державного бюджету. Це зумовлено тим, що він є податком на споживання, і кінцевий споживач виступає платником цього податку. Хоч податок на додану вартість є дохідноформуючим джерелом бюджету, він є одним із домінуючих податків, яким маніпулює тіньовий сектор економіки. Це проявляється в ухиленні від сплати ПДВ, незаконному відшкодування величезних сум податку з державного бюджету, значною кількістю зловживань платників податку при користуванні пільгами і формуванні податкового кредиту, що обтяжливо для бюджету. Ці та інші порушення законодавства зумовлені недосконалістю бухгалтерського обліку, звітності та контролю за ПДВ.

Країни, які запроваджували ПДВ, мали подібні проблеми. Їх висвітленню та вирішенню були присвячені роботи таких зарубіжних вчених, як: С. Брю, М. Дауні, Е. Доллан, Х. Єсколано, Б. Кастан'єд, П. Ласок, М. Лоре, К. Макконнел, Ш. Планкарт, Дж. Штігліц.

Нині податок на додану вартість стягується майже у 80-ти країнах світу, переважно промислово-розвинutih. Податок на додану вартість є провідною ланкою бюджетної система не лише України, й в багатьох країнах світу. При цьому в різних країнах ставки податку залежать від об'єкту оподаткування.



- Податок на доходи фізичних осіб
- Податок на прибуток підприємств
- Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів
- Плата за користування надрами
- Податок на додану вартість

Рис. 1.1. Структура податкових надходжень до загального фонду
Державного бюджету України

Таким чином, податкова система потребує покращення, в частині пошуку нових шляхів забезпечення гарантованого надходження коштів до бюджету і блокування можливостей ухилення від сплати ПДВ, реструктуризації податкових недоїмок, а також впровадження сучасних технологій обліку, звітності та аудиту з ПДВ.

Вагомий вплив на надходження податку на додану вартість має наявність пільг із оподаткування. Українське законодавство виділяє:

- операції, які не є об'єктом оподаткування;
- операції, що звільнені від оподаткування;
- оподаткування за нульовою ставкою.

Негативний вплив пільг на величину надходжень податку на додану вартість пов'язаний з тим, що в Україні не існує єдиної методики їх визначення, що призводить до значних втрат державного бюджету. Так, сума

зі сплати податку на додану вартість у 2011 р. становила 11084,82 млн. грн., або 90,91 % (рис. 1.2).

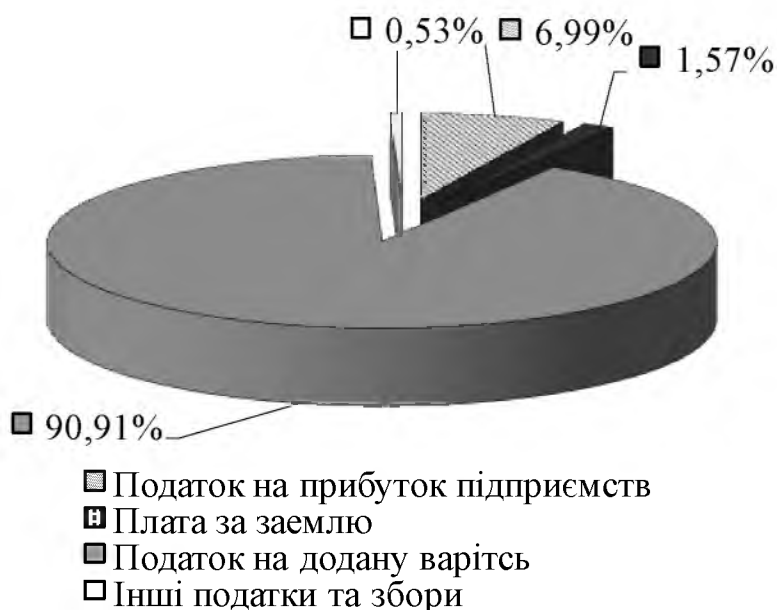


Рис. 1.2. Структура наданих податкових пільг платникам

Тому, серед реальних втрат державного бюджету найбільшу частку займають неотримані платежі з ПДВ. Крім того, темпи зростання самих пільг більші, ніж кошти надходження до державного бюджету в процесі адміністрування податку на додану вартість. Відповідно, до цього можна зробити висновок, що пільгове оподаткування значно звужує базу оподаткування даного податку і відповідно негативно впливає на динаміку надходжень до бюджету. В цілому, пільгове оподаткування призводить до послаблення фіскальної функції податків.

Борг з ПДВ можна розглядати як резерв державного бюджету, який доцільно використовувати у середньостроковій перспективі для фінансування поточних бюджетних потреб.

Тенденція зміни податкового боргу по всій сукупності податків повторює ту, яка склалася з податком на додану вартість. Це дає можливість зробити висновок про те, що динаміка податкового боргу в Україні значною мірою

залежить від податкового боргу за податком на додану вартість. Приведення національного законодавства у відповідність до законодавства ЄС стало передумовою поетапного зниження ставки ПДВ з 20 до 14 %. У розділі V Податкового кодексу України знайшли відображення адаптовані до законодавства ЄС норми, що передбачають оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, відповідно до яких суб'єкт господарювання може обрати режим оподаткування за фіксованою ставкою 12 %. При цьому сума податку залишається у розпорядженні суб'єкта господарювання для компенсації сплаченого податку у складі витрат на придбання товарів, робіт, послуг. Крім того, запропоновані норми в Податковому кодексі в частині оподаткування ПДВ не мають дискримінаційного характеру, оскільки звільнення в частині ПДВ поширюється як на поставку вітчизняних товарів, так і на ввезення товарів на митну територію України. При цьому не передбачено встановлення пріоритетів оподаткування окремих галузей чи суб'єктів господарювання. Зазначені норми не суперечать вимогам Ради ЄС та ГАТТ/СОТ. Директива про спільну систему оподаткування ПДВ дає змогу країнам-членам ЄС застосовувати той режим оподаткування, який діяв у цих країнах до моменту їх вступу до ЄС.

Серед позитивних змін, які відбулися з прийняттям Податкового кодексу, необхідно зазначити коректніший виклад пільги з ПДВ для операцій з безоплатної передачі активів у державну чи комунальну власність, а також позбавлення залежності відображення податкового кредиту з ПДВ замовника робіт за довгостроковими договорами від його валових витрат. Відповідно до Податкового кодексу датою виникнення права замовника на податковий кредит з ПДВ є дата фактичного отримання замовником результатів робіт, оформлених актом виконаних робіт, за такими договорами.

У Податковому кодексі запропоновано також особливий порядок сплати ПДВ при переміщенні через межі СЕЗ передбачених інвестиційними проектами товарів (відповідно до визначення СЕЗ як території, що знаходиться поза межами митної території України), за винятком транспортних засобів, підакцизних товарів та товарів 1 – 24 груп за УКТ ЗЕД. Суб'єктом підприємницької діяльності, які реалізують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку, пропонується запровадити нові принципи податкового стимулювання інвестиційної діяльності в регіонах, виходячи зі стандартів Угоди про субсидії та компенсаційні заходи системи угод ГАТТ/СОТ. Зокрема, законопроектом передбачається вексельна форма сплати ПДВ при імпорті устаткування, обладнання та комплектуючих до них та визначено строк погашення векселя 90 днів. При цьому Кабінет Міністрів України матиме право продовжувати зазначений строк погашення векселя залежно від технологічних особливостей конкретного виробництва. Тобто більшість положень Податкового кодексу в частині оподаткування ПДВ адаптовано до норм законодавства ЄС.

Таким чином, податок на додану вартість є основою формування доходу Державного бюджету України, хоча має місце неефективна практика адміністрування податку, яка потребує суттєвого впорядкування. Серед невирішених проблем адміністрування, обліку та звітності податку на додану вартість необхідно виділити надмірні масштаби податкових пільг, обсяги бюджетної заборгованості по даному податку, часті зміни податкового законодавства. Що, відповідно, призводить до зниження ефективності справляння ПДВ, збільшення обсягів заборгованості суб'єктів господарювання та зменшення частини ПДВ у доходній частині державного бюджету, ускладнення процесу бухгалтерського обліку ПДВ. Адже в процесі становлення ПДВ спостерігається тенденція до ускладнення методики

бухгалтерського обліку шляхом запровадження нових рахунків, первинних документів, форм звітності все це призводить до зниження фіскальної ефективності ПДВ. Проте, всі ці недоліки не зменшують ролі податку на додану вартість у формуванні доходів бюджету, що потребує прийняття кардинальних заходів з підвищення ефективності його справляння шляхом удосконалення існуючої методики обліку, звітності та аудиту його розрахунків.

1.2. Сутність податку на додану вартість як економічної категорії, об'єкту бухгалтерського обліку та методи його нарахування

За своїм економічним змістом непрямі податки, зрештою, податок на додану вартість – це фінансові відносини між державою та платниками податків заради створення загального централізованого грошового фонду для виконання державою своїх функцій. Ці відносини є односторонніми від платника до бюджету. Зрештою, податок на додану вартість – це непрямий податок, який вважається частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), що формується на кожному циклі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ представляє собою податок на внутрішнє споживання товару, надбавку до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України.

Для кращого розуміння економічної сутності податку на додану вартість наведемо його визначення та структуру бази оподаткування. Остання оподаткування визначається виходячи із договірної вартості з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), що включаються в ціну товару [1]. Схему бази оподаткування наведено на рис. 1.3.

Нарахування та стягнення податку на додану вартість потребують чіткого визначення об'єкта оподаткування – доданої вартості. Вона обсягом наближається до заново створеної вартості, яка вироблена в конкретній господарській структурі. Чітке виділення доданої вартості дає змогу суб'єкту господарської діяльності визначити всі ті податки і збори, які були сплачені при закупівлі товарів, робіт, послуг.

В результаті проведеного дослідження можна навести наступні складові елементи доданої вартості, які відображаються на рахунках бухгалтерського обліку:

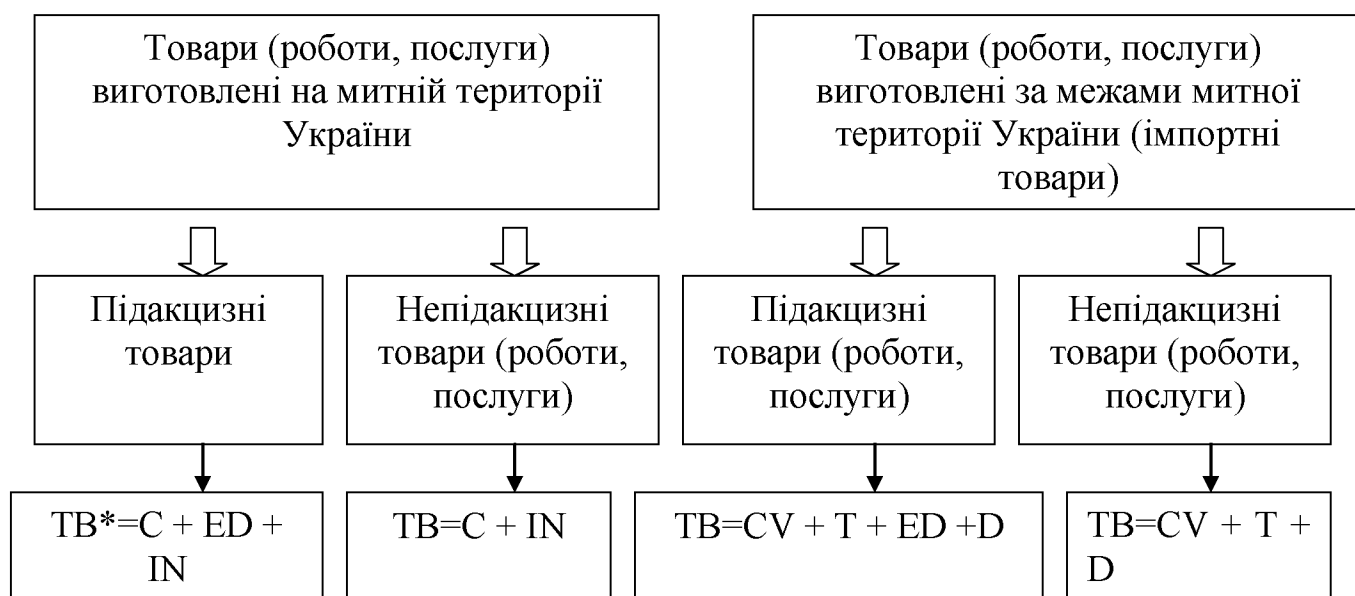


Рис. 1.3. Структурно-логічна схема бази оподаткування податку на додану вартість поставки товарів (робіт, послуг) на рівні звичайних цін*

*Позначення:

TB – база оподаткування (*Taxebase*);

C – собівартість (*Cost*);

ED – акцизний збір (*Exciseduties*);

IN – прибуток (*Income*);

CV – контрактна вартість (*Contractvalueofgoods*);

T – мито (*Toll*); D – митний збір (*Duty*)

– матеріальні витрати (вартість витрачених у виробництві сировини і матеріалів, послуг виробничого характеру, які формують собівартість продукції);

- заробітна плата (оклад, премії, матеріальна допомога, компенсаційні виплати);
- відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок);
- амортизація (основних засобів, задіяних в процесі виробництва товарів, робіт, послуг);
- інші витрати операційної діяльності;
- прибуток.

Перша складова не залежить від зусиль товаровиробника і тому вона суто арифметично включається в ціну товару. Наступні складові (заробітна плата, прибуток, відрахування на соціальні заходи та амортизація) є доданою вартістю, оскільки вони є тими частинами повної вартості товару, які створюються на конкретному етапі в процесі виробництва та реалізації товару. Характеризуючи визначення поняття додана вартість та додаткова вартість можна сказати, що додаткова вартість є частиною доданою вартості (рис 1.4). Як видно з наведеного рисунку, сировина, матеріали та інші виробничі запаси не формують доданої вартості, проте якщо в процесі виробництва суб'єкт господарювання використовує власні виробничі запаси, то такі запаси формують додану вартість. Щодо інших непрямих витрат та додаткової вартості, то вони збільшують вартість товару, що відповідно впливає на величину доданої вартості. Тобто додана вартість – це вартість, яка створюється суб'єктом господарювання шляхом впливу на предмети та засоби праці.

Розглядаючи категорію доданої вартості через призму бухгалтерського обліку, за даними фінансової звітності, не можна обчислити величину доданої вартості без знання специфіки діяльності суб'єкта господарювання.

Зокрема на підприємствах інформація по складовим елементам доданої вартості знаходить своє відображення у звітності наступним чином:

- витрати на оплату праці – Звіт про фінансові результати, р. 240-250;
- дивіденди – Баланс, р. 590;

- відсотки до сплати – Примітки до річної фінансової звітності р 540;
- прибуток – Звіт про фінансові результати, р. 220;
- амортизація – Звіт про фінансові результати, р. 260;
- вартість придбаних запасів – Звіт про фінансові результати, р. 230.

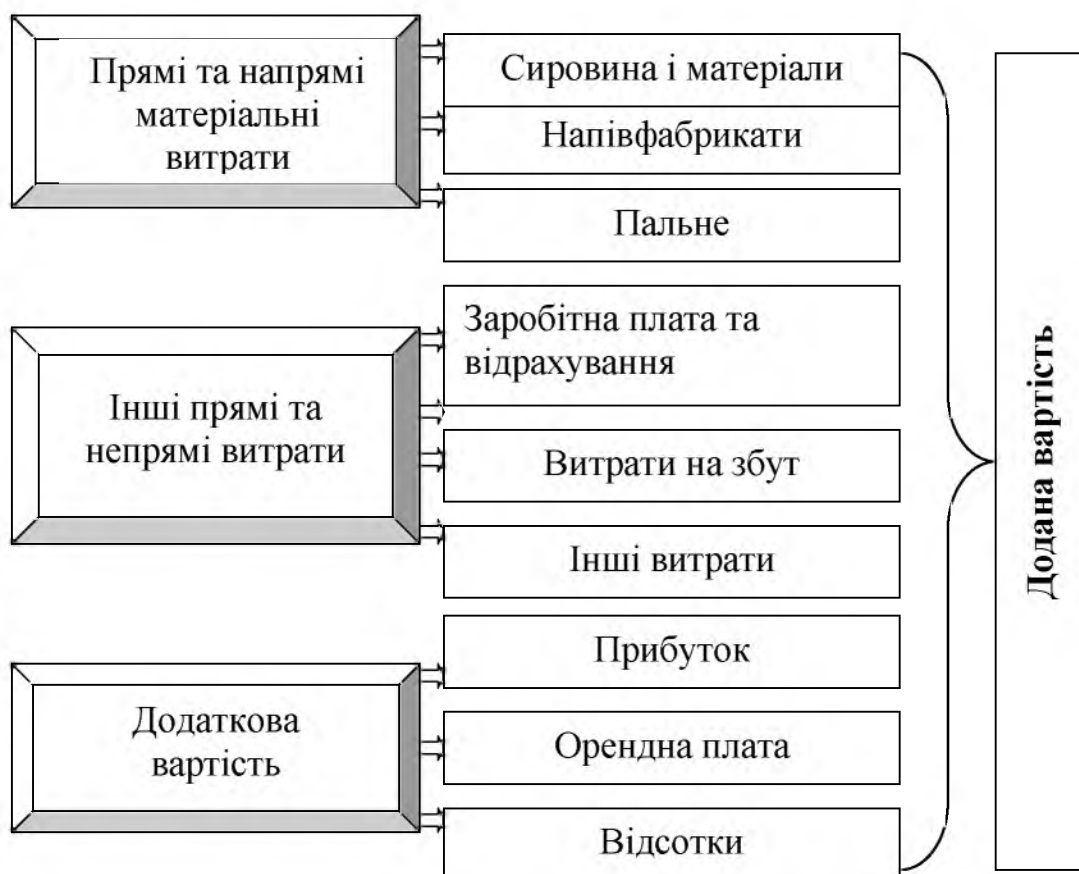


Рис. 1.4. Структура доданої вартості

Розглядаючи принципи реалізації ПДВ (див. рис. 1.10), необхідно відмітити, що принцип походження передбачає оподаткування доданої вартості, створеної на митній території України, включаючи оподаткування експорту. Принцип призначення передбачає оподаткування доданої вартості всіх товарів, спожитих на митній території України (оподаткування імпорту і звільнення від ПДВ експорту). Використання цього принципу стимулює виробників до завищення вартості продукції, яка імпортується на митну територію України, що є наслідком виробничого споживання імпортової

продукції, вартість якої збільшує суму податкового кредиту. Через це суб'єкти господарювання, які виробляють продукцію, що споживається всередині країни і підлягає оподаткуванню податком на додану вартість зменшують суму зобов'язань з ПДВ. При застосуванні такого принципу додана вартість експорту становить частину податкової бази країн-експортерів., що сприяє розширенню податкової бази та збільшенню надходжень до державного бюджету.

Розглядаючи принцип призначення, необхідно вказати на те, що він передбачає оподаткування доданої вартості всієї спожитої на митній території України продукції (оподаткування імпорту, експорту за ставкою 0 %). При цьому додана вартість виступає складовою частиною податкової бази країн-імпортерів, що призводить до звуження податкової бази та зниження фіскальної ефективності ПДВ.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку з податку на додану вартість

Характеризуючи останній етап розвитку нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку з ПДВ в контексті євро інтеграційних процесів, необхідно відмітити, що бухгалтерський облік став більш прозорим завдяки прийняттю Податкового кодексу, що дасть змогу уникнути суперечностей норм нормативно-правових документів, які були до цього в частині обліку та адміністрування ПДВ, проте діюча система нормативного –правового регулювання обліку з ПДВ не позбавлена недоліків. Зокрема провівши наліз норм чинних нормативно-правових документів (рис. 1.5), які регулюють облік та звітність з ПДВ виявлено порушення цілісності оскільки базові податки розраховуються за різними принципами, хоча вони частково стосуються одного і того ж економічного показника – прибутку.



Рис. 1.5. Рівні нормативно-правового регулювання обліку та звітності з ПДВ відповідно до чинного податкового законодавства України

Прийняття Податкового кодексу України стало результатом гармонізації законодавства України та законодавства ЄС в частині непрямого оподаткування. Основоположними документами, відповідно до яких здійснюється гармонізації податкового законодавства України до законодавства ЄС для набуття Україною асоційованого членства в ЄС є: Шоста Директива 77/388 з усіма змінами і доповненнями; Восьма Директива 79/1072; Директива 83/181 з останніми доповненнями, внесеними Директивою 89/219; Директива 83/182; Директива 83/183; Директива 86/560; Директива 69/169 зі змінами, внесеними Директивою 94/75; Директива 85/362 зі змінами, внесеними Директивою 90/237, Тринадцята Директива 86/560.

Згідно вказаних документів удосконалення справляння ПДВ у контексті майбутньої інтеграції України до ЄС передбачає наступні кроки:

1. Застосування принципу «країна походження». У світовій практиці податок на додану вартість стягується на основі двох принципів: країни походження і країни призначення. В ЄС у торгівлі між країнами діє перший принцип, а в Україні – другий. Тому удосконалення стягнення ПДВ за принципом „країна надходження" виключає можливість незаконного отримання експортного відшкодування. Україні, яка прагне до позитивного значення чистого експорту, перехід на цей принцип дозволить збільшити надходження до бюджету від цього податку.

2. Поступовий перехід до диференційованої шкали ставки ПДВ залежно від загальної споживчої корисності (цінності) товару: товари першої необхідності - знижена ставка, усі інші товари - стандартна ставка. Відповідна практика давно й ефективно діє в багатьох країнах Європи. Однак вітчизняний споживач за більшість товарів першої необхідності змушений платити завищену на суму податку ціну.

3. Скорочення пільг щодо сплати ПДВ. Зниження ставки ПДВ можливе за рахунок ліквідації великої кількості пільг, що розширить базу оподаткування. Із загальної кількості пільг в оподаткуванні пільги щодо ПДВ становлять близько 80%.

4. Заміна діючої 0% ставки ПДВ на пільгу «звільнення від оподаткування ПДВ». Це покращить рівень прибутковості підприємств експортерів і зробить недоцільним експорт фіктивних товарів, прибуток яких - незаконне відшкодування.

Дослідження вище вказаних основоположних документів Ради ЄС в частині гармонізації непрямого оподаткування та чинного Податкового

кодексу України показали, що основні аспекти адаптації вітчизняного податкового законодавства ЄС в частині адміністрування, обліку та звітності з ПДВ знайшли своє відображення в розділі V Податкового кодексу України. Зокрема тут уточнено перелік операцій, які не є об'єктом оподаткування та які звільнені від оподаткування. При цьому перелік пільгових операцій скорочено за рахунок звільнення від оподаткування операцій безпосередньо не пов'язаних із соціальним захистом малозабезпечених верств населення та звільнень які ставили в нерівні умови податників податків окремих галузей економіки.

Не зважаючи на позитивні зміни, які відбулися з прийняттям Податкового кодексу України, необхідно відмити про певні розбіжності та суперечності з нормами директив ради ЄС, які потребують гармонізації. Це стосується неоднозначного трактування таких понять як об'єкт оподаткування ПДВ, платник податку, розмежування видів податкових пільг і ставок податку на додану вартість. Так, відповідно до ст. 2 Директива 77/388, об'єктом оподаткування ПДВ виступає здійснення за відшкодування платником податку поставок товарів і послуг, а також імпорту товарів. Враховуючи те, що головною ознакою поставки товарів є передача саме прав розпорядження річчю як власника, а не передача права власності на річ *de jure*, змін потребує розділ V Податкового кодексу України. В ньому необхідно зробити застереження про оподаткування тільки тих операцій, які передбачають отримання відшкодування, та виключити положення, в яких ідеться про оподаткування безоплатно наданих товарів та послуг. Ці положення є у визначеннях понять „продаж товарів” та „продаж послуг” (робіт).

Розбіжності в поняттях „платник податку” стосуються того, що згідно зі ст. 4 Директива 77/388, платник податку – це будь-яка особа, яка самотійно

здійснює у будь-якому місці будь-яку господарську діяльність з виробництва, продажу товарів і надання послуг незалежно від мети та результату такої діяльності. У розумінні Податкового кодексу в це поняття включається, по суті, і поняття податковий боржник. Під платником податку розуміється особа, на яку покладено зобов'язання утримати та внести податок до бюджету.

Існують й інші розбіжності у наданні податкових пільг, передбачених статтями 13–15 частини 10 Директива 77/388 та розділом V Податкового кодексу України. Вони виражаються у застосуванні режиму звільнення від обкладання ПДВ певних видів операцій, а саме: професійної діяльності лікарів і середнього медичного персоналу, послуг зубних техніків, дантистів із протезування, навчання, яке проводиться вчителями приватно, тощо. Потрібно зауважити, що Шоста Директива не передбачає надання податкових пільг щодо поставки переробним підприємствам молока та м'яса сільськогосподарськими товаровиробниками, як це передбачено кодексом та іншими подібними пільгами. Ці особливості повинно враховуватися і в статтях кодексу, зокрема такий підхід до надання пільг повинен вплинути на обмеженню численних пільг з оподаткування пріоритетним галузям національної економіки.

Не менш важливими є розбіжності щодо ставок ПДВ. Згідно зі ст. 12 Директива 77/388 встановлено, що стандартна ставка ПДВ визначається кожною державою-членом ЄС як відсоток до оподатковуваної суми і повинна бути однаковою для товарів і послуг. Держави-члени ЄС можуть застосовувати одну або дві знижені ставки податку з метою попередження будь-якого можливого ухилення від оподаткування. Такі ставки визначаються як відсоток до оподатковуваної суми, який не може бути меншим 5 %, та застосовуються до товарів і послуг, перерахованих до Директиви 77/388. сюди

входять продукти харчування та корми для тварин, питна вода, фармацевтична продукція, медичне обладнання, пасажирські транспортні послуги, книги, журнали, газети тощо. Отже, за державами-членами ЄС залишається право встановлення ставки податку, яка б відповідала їх національним інтересам і дозволяла диференціювати податковий тягар на товари та послуги, з вагомим соціальним значенням. Тому діючі ставки ПДВ в Україні є допустимі. Проте в межах Кодексу потрібно говорити, перш за все не про зниження ставок в цілому, а про їх диференціацію, залежно від об'єкта оподаткування. Такий підхід дозволить не тільки зменшити податковий тягар для платника податку, а й суттєво вплине на наповнення Державного бюджету України.

Аналізуючи зміни, які відбулися в податковому законодавстві, необхідно зазначити також про окремі неузгодженості норм Податкового кодексу України. Зокрема, у п'ятому розділі Податкового кодексу «Податок на додану вартість» вживається термін «основні фонди», тоді як в першому розділі кодексу «Загальні положення» надано визначення терміну «основні засоби». При цьому термін «основні фонди» вживається як не ідентифіковане узагальнення, яке спирається на термін «основні засоби», а трактується як основні засоби, у тому числі інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи. З метою гармонізації термінології пропонуємо відмовитися від категорії основні фонди, надавши перевагу загальноприйнятому терміну «основні засоби». На нашу думку недостатньо врегульованим також залишається питання розподілу сум вхідного ПДВ тоді, коли підприємство одночасно займається операціями, які оподатковуються і не оподатковуються ПДВ.

Про недосконалість норм Податкового кодексу в частині адміністрування ПДВ свідчить також відсутність такого інструменту, як ставка податку на

додану вартість для вітчизняних товарів, призначених для внутрішнього ринку. На відміну від практики країн членів ЄС. Нульова або пільгова шестивідсоткова ставка поширюється на товари для дітей, шкільні підручники, фармакологічні препарати, квитки на спортивні заходи, театри, послуги ЖКГ. Податковий кодекс містить багато посилань на нормативні акти Кабінету Міністрів України, ДПАУ, Міністерство фінансів України. Це означає, що положення Кодексу можна коригувати, вносячи до нього зміни постановами Кабінету Міністрів України, Міністерством Фінансів України.

Необхідно також зазначити, що Податковий кодекс не вирішив проблему бюджетного відшкодування ПДВ. Суб'єкти господарювання не можуть отримати бюджетне відшкодування внаслідок запровадженої автоматичної процедури бюджетного відшкодування, внаслідок недосконалого механізму вказаної процедури відшкодування, за рахунок того, що суб'єкти господарювання, які відповідають встановленим у Кодексі критеріям на практиці не можуть скористатися перевагами цієї процедури.

Ще одним негативним моментом Податкового кодексу України в частині звітності з ПДВ є наступне в Кодексі є норма, де передбачено не прийняття декларацій з ПДВ з від'ємним сальдо по відшкодуванню ПДВ. Це призводить до того, що борг з ПДВ збільшується та стає прихованим з метою звітування перед Міжнародним валютним фондом.

Водночас, як показує досвід, постійне запровадження кардинальних змін негативно впливає на господарську діяльність суб'єктів господарювання, на перш за все негативно впливає на стан бухгалтерського обліку та звітності з ПДВ. Податковий кодекс визначальним документом, який регламентує облік, звітність та адміністрування ПДВ, проте він не усунув протиріч в бухгалтерському обліку та в процедурі адміністрування ПДВ. Тому подальше

реформування норм Податкового кодексу має бути послідовним та виваженим, що дасть змогу збалансувати інтереси держави та платників податків та покращить інвестиційну привабливість вітчизняної економіки.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Методика бухгалтерського обліку та звітності з ПДВ

Одним із головних принципів організації податкового обліку є безперервність відображення в податкових регістрах, та в Декларації з ПДВ і додатках до неї сум податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ в хронологічному порядку. При цьому інформаційною базою для заповнення податкової звітності є належним чином оформлені податкові накладні, Реєстр отриманих та виданих податкових накладних. Етапи організації податкового обліку з ПДВ на сільськогосподарському підприємстві наведено на рис. 2.1.

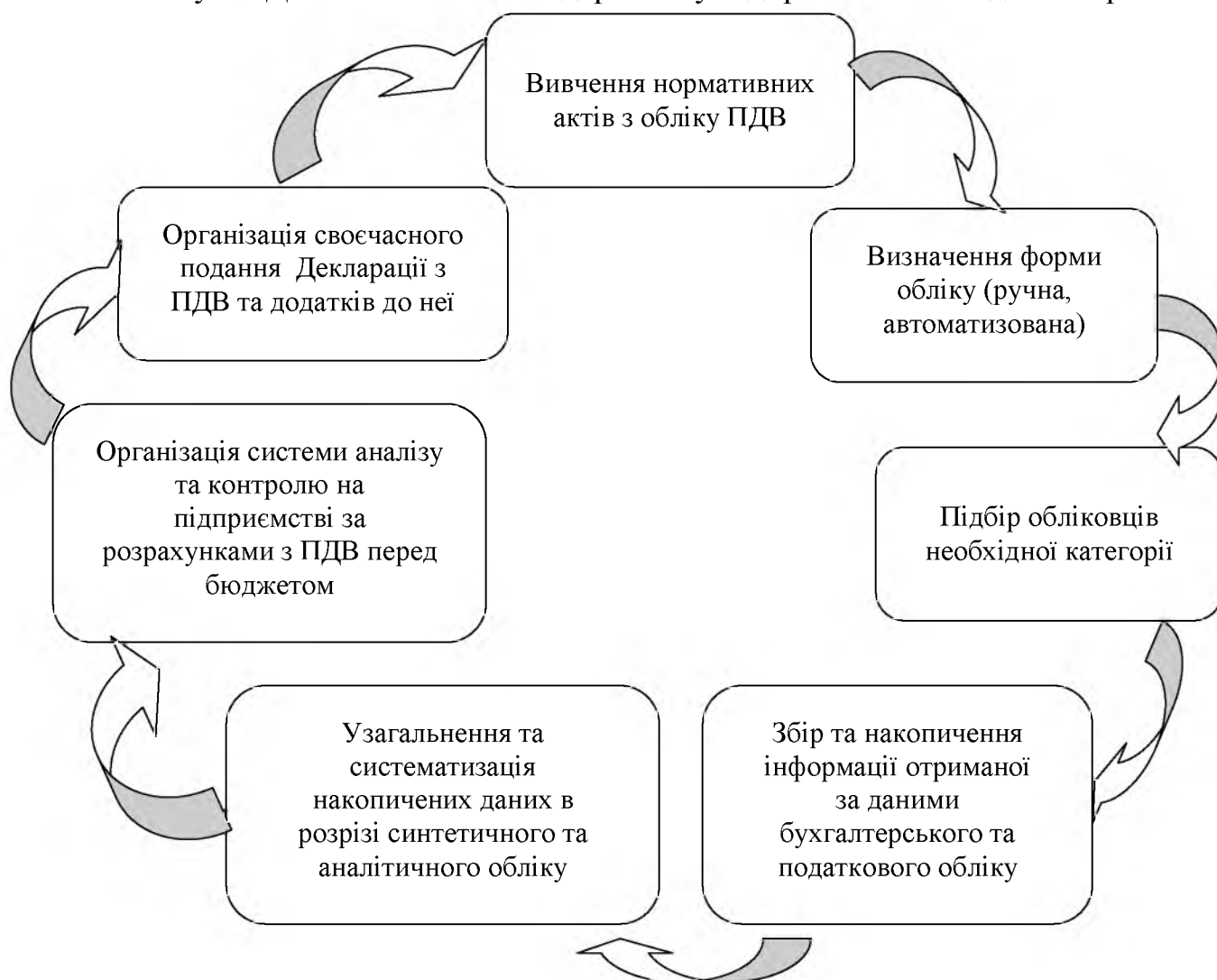


Рис. 2.1. Етапи організації податкового обліку ПДВ

В наказі про облікову політику в частині обліку розрахунків за податком на додану вартість мають бути відображені такі питання:

- форми первинних документів, для обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ;
- перелік синтетичних та аналітичних рахунків, які використовуються для обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ;

Облік ПДВ на більшості підприємствах ведеться окремим структурним підрозділом бухгалтерської служби.

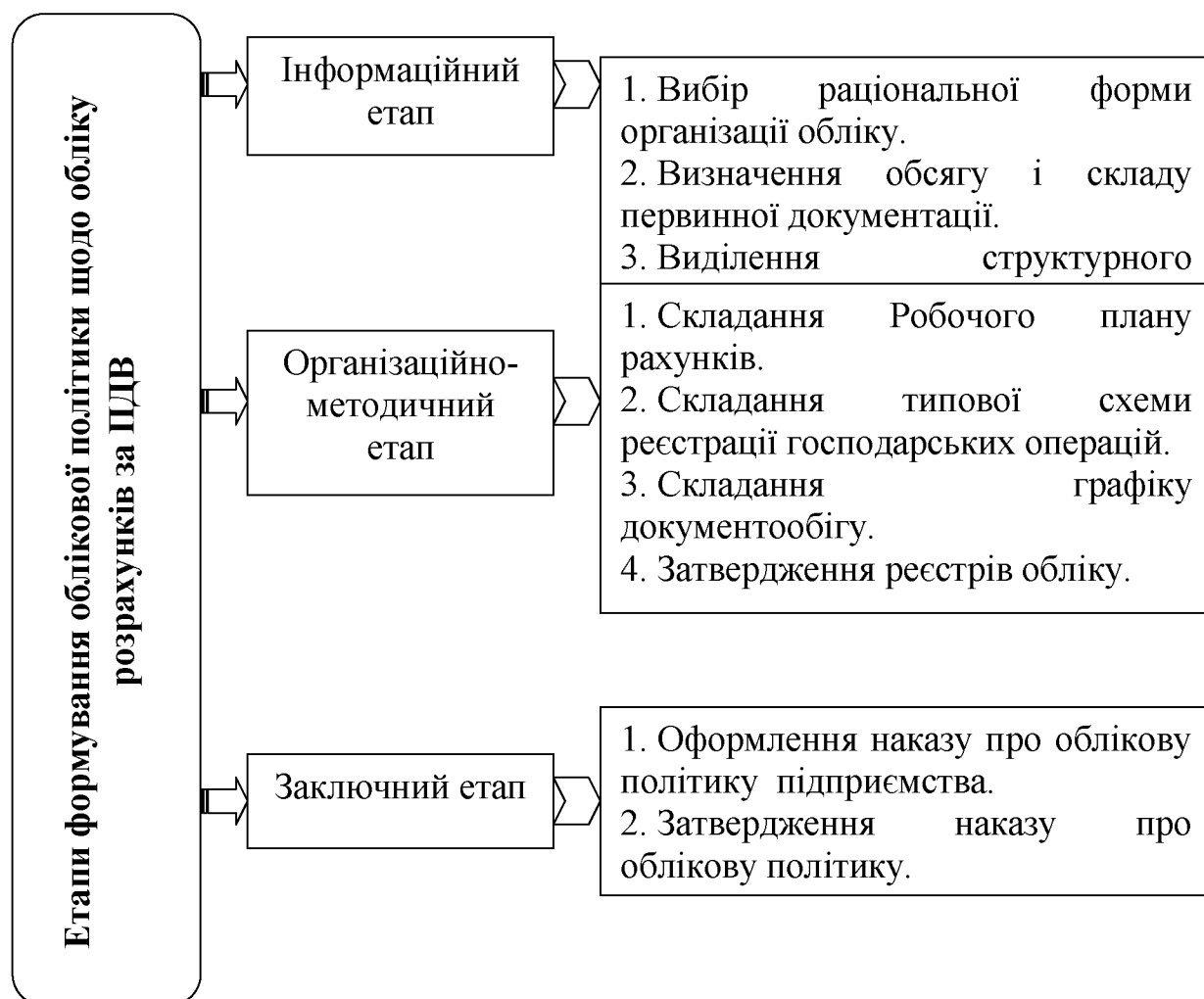


Рис. 2.2. Етапи формування облікової політики на підприємствах
У положенні про облікову політику підприємства повинні бути закріплені вимоги щодо обліку розрахунків з ПДВ, яка являє собою спосіб організації та

ведення бухгалтерського обліку і контролю розрахунків з ПДВ. Провівши аналіз положень облікової політики підприємств в частині обліку та звітності з ПДВ, зазначимо, що питанню організації обліку, звітності та контролю розрахунків з ПДВ приділяється мало уваги. Як свідчать статистичні дані, лише 28 % досліджуваних підприємств регламентують альтернативні варіанти обліку податкових розрахунків з бюджетом в обліковій політиці підприємства, зокрема у 7 % така регламентація облікової політики розрахунків з ПДВ не суттєва і тільки 5 % закріпили варіативність обліку розрахунків з ПДВ. До таких положень можна віднести наступні: ставки ПДВ за переліком здійснюваних операцій; дата визнання податкового зобов'язання, яка пов'язана із закріпленням дати визнання доходу за методом нарахувань; порядок виписки податкових накладних, ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних; проведення підрахунку податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ; методика розшифровки інформації щодо ПДВ у звітності.

Отже, комплексне закріплення в обліковій політиці варіативних складових обліку, звітності та контролю розрахунків з ПДВ не здійснено жодним із досліджуваних підприємств. Тому випадку облікова політика не захищає підприємство від непорозумінь із органами державної податкової служби в частині обліку, звітності розрахунків з ПДВ. Це в свою чергу не дозволяє підприємству попереджувати помилки в обліку розрахунків з ПДВ і складання Декларації з ПДВ.

Об'єктом облікової політики є безпосередньо облік, звітність та контроль розрахунків з ПДВ. Враховуючи невизначені законодавством аспекти бухгалтерського обліку розрахунків з ПДВ в обліковій політиці повинні бути передбачені наступні елементи: методи нарахування ПДВ, методика ведення окремого обліку розрахунків з ПДВ (в окремих регістрах бухгалтерського обліку; у відповідних аналітичних розрізах рахунків бухгалтерського обліку); процедура розподілу сум податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями (умовний продаж, частка нарахованого

податку). Закріплення вказаних елементів в обліковій політиці підприємства зумовлене різним порядком оподаткування операцій, а також необхідністю звітування в розрізі зазначених операцій перед контролюючими органами. Необхідність закріплення в обліковій політиці порядку розподілу сум податкового кредиту з ПДВ по оподатковуваним та неоподатковуваним операціям зумовлена тим, що від правильності розподілу таких сум залежить правильність нарахування та обліку податкового кредиту з ПДВ. Закріплення вище наведених елементів в обліковій політиці підприємства дасть змогу покращити облік, звітність та контроль розрахунків з ПДВ, та уникнути штрафних санкцій з боку органів державної податкової служби.

Організація обліку передбачає достовірне, повне та своєчасне відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку. Підставою для цього є дані первинного обліку. Підставою для відображення в обліку податкового кредиту чи податкового зобов'язання з ПДВ є належними чином оформлена податкова накладна, яка в свою чергу є розрахунковим і звітним податковим документом. Детальніше порядок обліку податкового кредиту з ПДВ на підприємствах показано на рис. 2.3.

З метою детального дослідження проблем з бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ розглянемо методику його обліку.

Аналізуючи Податковий кодекс України та Науково-практичний коментар до нього, необхідно відмітити, що проблема визнання податкового кредиту при безоплатному отриманні товарів і основних засобів так і залишилася невирішеною. Відповідно до п. 198.3 ПКУ право на податковий кредит виникають у разі придбання або виготовлення товарів (у тому числі при їх імпорті), послуг, основних засобів з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності суб'єкта господарювання [13]. При цьому виникає дві позиції. Перша, якщо вимоги наведені в п. 198.3 ПКУ виконуються, то той, кому подарували основні засоби сплатить ПДВ при

безоплатному придбанні товарів чи основних засобів і має право відображати податковий кредит з ПДВ.



Рис. 2.3. Умови визнання податкового кредиту відповідно до чинного податкового законодавства України

Інша позиція, яку відстоюють органи ДПС, полягає в наступному: сума ПДВ, яка сплачена обдаровуваним при безоплатному отриманні товарів, основних засобів, не включається до складу податкового кредиту через

відсутність факту придбання таких товарів (основних засобів). Проте, в Податковому кодексі України термін «придбання» відсутній.

У випадку визнання суб'єкта господарювання банкрутом та відкриття ліквідаційної процедури відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» виникають суперечності норм вказаного закону та Податкового кодексу. Зокрема, відповідно до ст. 23 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» підприємницька діяльність банкрута завершується закінченням технологічного циклу з виготовлення продукції у разі можливості її продажу. Тобто, відповідно до цієї норми, податковий та бухгалтерський облік з цього моменту не ведеться, оскільки виникнення нових податкових зобов'язань неможливе адже всі зобов'язання стають конкурсними та підлягають розподілу, відшкодуванню відповідно до ст. 23 Закону України. З іншого боку відповідно до Податкового кодексу реєстрація платника ПДВ діє до дати її анулювання, яка відбувається в тому випадку, якщо ліквідаційна комісія закінчує роботу. Тобто, при реалізації майна суб'єктом господарювання, який розпочав процедуру банкрутства виникають податкові зобов'язання з ПДВ. Контрагенти такого підприємства мають право на отримання податкової накладної та визнання податкового кредиту, який фактично не буде сплачено.

Таким чином, в результаті проведеного дослідження встановлено, що чинна методика бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ має ряд методичних недоліків, які потребують усунення.

2.2. Формування фінансової та податкової звітності з податку на додану вартість

Звітність є завершальним результатом фінансового, виробничого, податкового та статистичного обліку. Вона призначена для використання зовнішніми і внутрішніми користувачами. Держава використовує звітність для контролю за правильністю та своєчасністю розрахунків по податках, зокрема податку на додану вартість. Показники фінансової та податкової звітності використовуються для моніторингу господарсько-фінансової діяльності підприємств. На підприємствах звітність використовують для контролю за виконанням планів, аналізу господарської діяльності, формування стратегічних планів. Від якості складання звітності залежить якість прийняття управлінських рішень, ефективність функціонування підприємства і держави в цілому. Фінансова та податкова звітність ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку, що передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [42]. Поте, нині існують неоднозначні підходи до визначення кінцевого результату діяльності підприємства за даними бухгалтерського та податкового обліку, що ускладнює облік та звітність з ПДВ.

Актуальним є питання уніфікації бухгалтерського та податкового обліку, відповідно узгодження показників фінансової та податкової звітності. Проблеми уніфікації бухгалтерського, податкового обліку та відображення результатів діяльності суб'єктів господарювання у фінансовій і податковій звітності висвітлено у працях науковців М. Білухи, Ф. Бутинця, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Г. Кірейцева, Л. Кіндратської, П. Каблука, М. Чумаченка. Проте не зважаючи на ґрунтовні праці вказаних науковців, дане

питання потребує подальшого дослідження.

Розглядаючи фінансову звітність, необхідно відмітити про один із головних недоліків, а саме необ'єктивне відображення інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання, яке досягається шляхом фальсифікації чи вуалювання інформації про прибуток підприємства. Крім того, неузгодженість та суперечність нормативно-правових актів призводить до ряду проблем при складанні фінансової звітності.

Розглядаючи особливості відображення у звітності інформації з ПДВ, помітно проблему узгодження бухгалтерського та податкового обліку і наближення та зіставлення показників фінансової та податкової звітності (ф. 1 «Баланс», ф. 2 «Звіт про фінансові результати», Декларція з податку на додану вартість та додатки до неї, звіт за формою № 1-ПП, Декларція з податку на прибуток). Так, при проведенні перевірки органами Державної податкової служби Декларації з ПДВ виділяють такі взаємопов'язані показники Декларації з податку на прибуток та Декларації з ПДВ:

- загальний обсяг продажу (Декларція з ПДВ, колонка А), дохід від продажу товарів, робіт, послуг (Декларція з податку на прибуток ряд. 1);
- вартість придбаних необоротних матеріальних активів (суми ряд. 10-13 Декларації з ПДВ) та витрати пов'язані з придбанням матеріальних активів для її подальшого використання у межах господарської діяльності (Декларція з податку на прибуток);
- вартість придбаних основних засобів Декларція з ПДВ, Декларція з податку на прибуток.

Необхідно зазначити, що нині немає єдиної методики узгодження показників Декларації з податку на прибуток підприємств та Декларації з ПДВ, регламентованої законодавчими актами. В основу ув'язки показників

цих документів покладені наступні положення:

- правило першої події доходу / зобов'язань з ПДВ, а також ведення обліку за першою подією при визнанні валових витрат та податкового кредиту;
- правило визнання податкового кредиту з ПДВ за умови віднесення придбаних товарів на валові витрати підприємства.

Характеризуючи взаємоув'язку між вказаними вище показниками Декларацій з ПДВ та з податку на прибуток, видно велику кількість розбіжностей при визнанні доходу, валових витрат та податкового кредиту при обліку та звітності з ПДВ та податку на прибуток, тому що ці показники неспівставні. Зокрема, це стосується доходу від продажу товарів згідно Декларації з податку на прибуток та загального обсягу продажу згідно Декларації з ПДВ при здійсненні експортних операцій. Це пояснюється тим, що відповідно до Податкового кодексу України, податкове зобов'язання з ПДВ виникає з моменту оформлення вантажної митної декларації і передоплата не є підставою для відображення в обліку податкових зобов'язань. Тим часом доходи відображаються при отриманні передоплати в Декларації з податку на прибуток.

Характеризуючи показники декларацій, пов'язаних з придбанням матеріальних активів, необхідно відмітити суперечності, які виникають в результаті співставлення вказаних показників. До рядка 12.1 Декларації з податку на прибуток не входить вартість придбаних основних засобів, в а до рядків 10-13 Декларації з ПДВ ці суми входять [18]. Для включення вартості придбаних товарів до складу валових витрат податкова накладна не потрібна, в той час як підставою для визнання податкового кредиту з ПДВ є належним чином оформлена податкова накладна. Крім того, відповідно до наказу ДПА «Про порядок заповнення та подання податкової звітності з ПДВ» роботи,

послуги, отримані від нерезидента (операції з переробки давальницької сировини), в декларації з ПДВ відображається за рядком 12.4 у періоді, наступному після їх включення до рядку 7. В декларації ж з податку на прибуток діє правило першої події і, відповідно через різні податкові періоди порівняння вказаних показників є некоректним.

Наступним важливим моментом при порівнянні показників декларації з ПДВ та податку на прибуток є інформація стосовно придбання основних засобів. В ході проведеного дослідження встановлено, що рівність цих показників за даними тільки декларацій встановити неможливо, оскільки в Декларації з ПДВ окремого рядка щодо придбання основних засобів немає. Тому досить складно встановити рівність між вказаними показниками декларації з ПДВ (рядки 10-13) та податку на прибуток. Цього можна досягнути лише шляхом встановлення приросту балансової вартості груп основних засобів за звітний період (враховуючи амортизаційні відрахування) та додаванням отриманої суми до рядка 12.1 Декларації з податку на прибуток.

Крім того, необхідно відмітити новий порядок реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, що призводить до обмежень прав платників податку на визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання. Так, відповідно до п. 201.4 ст. 201 р. V Податкового кодексу України та п. 6 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом ДПА України від 21.12.10 № 969, податкова накладна виписується у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця [135]. Оригінал податкової накладної видається покупцю, а копія залишається у продавця товарів/послуг. При цьому п. 201.10 ст. 210 р. V ПКУ та п. 6 Порядку № 969 передбачено, що продавець зобов'язаний видати податкову накладну, яка відповідно до п. 11 підр. 2 р. XX ПКУ, підлягає

реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних (понад 1 млн. гривень — з 1 січня 2011 р.; понад 500 тисяч гривень — з 1 квітня 2011 р.; понад 100 тисяч гривень — з 1 липня 2011 р.; понад 10 тисяч гривень — з 1 січня 2012 р.) тільки після такої реєстрації. Відсутність факту реєстрації платником податку — продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та порушення порядку заповнення податкової накладної не дають права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язкового включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період. Таким чином, податкова накладна не може бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних у будь-який інший день ніж на дату її виписки. При цьому слід зазначити, що режим роботи Єдиного реєстру податкових накладних не цілодобовий, там можуть бути і профілактичні роботи. Крім того, звичайний збій в його роботі означатиме, що суб'єкт господарювання не зможе це зробити.

Ще одним проблемним питанням є порядок присвоєння номеру податкової накладної відповідно до її номеру в реєстрі. Відповідно до пункту 3 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом ДПАУ від 21.12.2010 N 969, порядковий номер податкової накладної присвоюється відповідно до її номера в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних. Таким чином податкова накладна є вторинною по відношенню до реєстру податкових накладних. Це некоректно, бо спочатку має виписуватися податкова накладна, а потім вноситися в реєстр. Інакше виникає плутанина при реалізації товарів та послуг, і порушуються норми податкового законодавства суб'єктами господарювання в частині обліку та звітності з ПДВ.

Розглядаючи оподаткування зовнішньо-економічної діяльності, яка потребує особливого документального забезпечення та має багато проблемних питань, необхідно відмітити про ув'язку показників Декларації з ПДВ та Митної декларації, адже остання є підставою для формування показників декларації з ПДВ в частині здійснення експортно-імпортних операцій.

Критичний аналіз форм фінансової та податкової звітності, показав, що інформація про податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ підприємства відображається в Балансі, Звіті про фінансові результати, Декларації з податку на додану вартість та додатках до неї.

Згідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основним принципом фінансової звітності є повне висвітлення інформації, яка впливає на рішення, що приймаються на її основі [42]. Проте в типових формах фінансової звітності, в яких міститься інформація щодо зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ (Форма № 1 «Баланс», Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»), мають місце деякі розбіжності, як за структурою показників, так і за їх складом та інформативністю [45,46]. Розглядаючи рахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», зазначимо, що наявність залишків на цих рахунках на кінець звітного періоду свідчить про те, що підприємство здійснило розрахунки з ПДВ. Залишок за кредитом рахунку 644 «Податковий кредит» свідчить про те, що в декларації ПДВ задекларовано право на визнання податкового кредиту. Залишок за дебетом рахунку 643 «Податкові зобов'язання», вказує на те, що в Декларації з ПДВ відображено податкові зобов'язання з ПДВ, тобто при погашенні зобов'язань підприємством буде відображення вибуття активів у сумі, зменшеній на суму ПДВ.

У фінансовій звітності (форма 1 «Баланс») інформація щодо залишку на рахунку 644 відображається у рядку 610 «Інші поточні зобов'язання», а

інформація щодо залишку сум на рахунку 643 в рядку 250 «Інші оборотні активи». Аналізуючи ці статті, необхідно відмітити, що складно без додаткових документів (Декларації з ПДВ, первинних документів, Реєстру виданих податкових накладних) визначити вплив вказаних статей на рух коштів наступного звітного періоду. Це пояснюється тим, що на цих статтях враховані активи і зобов'язання, які впливають на рух коштів та залишки по рахунках 643 та 644, закриття яких не впливає на рух коштів. Крім того, таке відображення інформації по вказаних рахунках призводить до завищення суми балансу, бо вони враховані у складі дебіторської заборгованості (рядки 160, 180, 120) та поточних зобов'язаннях (рядки 530, 540, 610).

Розглядаючи ф. 2 «Звіт про фінансові результати» необхідно вказати на недоліки, які ускладнюють отримання зрозумілої, прозорої інформації для зовнішнього користувача. Це стосується, насамперед, інформації з ПДВ, відображеної в рядку 015 «ПДВ», яка для інвестора є зайвою. Користувачів фінансової звітності більше цікавить інформація по статті «Інші вирахування з доходу», оскільки саме ці відомості можуть бути корисними для прийняття певних економічних рішень. До такої інформації, в першу чергу, слід віднести суми поверненої покупцям та замовникам відвантаженої продукції. Критичний аналіз ф. 2 «Звіт про фінансові результати» показав, що інформація щодо сум ПДВ, включених у вартість поверненої продукції, ніде не відображається. Тобто, в рядку 030 необхідно відображати повернення готової продукції за мінусом ПДВ і додатково передбачити рядок для відображення ПДВ у вартості готової продукції.

2.3. Удосконалення методики та організації обліку ПДВ

При організації, веденні обліку та відображенні у звітності податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ відповідно до вимог чинного податкового законодавства (Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньо економічній діяльності») на сільськогосподарських підприємствах виникає ряд організаційно-методичних проблем, які потребують визначення системи заходів щодо їх вирішення. З метою удосконалення бухгалтерського обліку та звітності з ПДВ на сільськогосподарських підприємствах в умовах гармонізації податкового законодавства України до законодавства ЄС автором визначені основні напрями покращення обліку та звітності з ПДВ (рис. 2.4).

Спрощення бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ передбачає уточнення поняття «авансовий платіж» (передоплата). *Авансовим платежем* слід вважати такий, коли дата поставки і дата здійснення передоплати відбуваються в різних податкових періодах.

В сучасних умовах ведення комп'ютеризованої форми обліку, з автоматизованими розрахунками з ПДВ, необхідно зазначити про проблеми, які виникають при веденні обліку та формуванні податкової звітності з ПДВ на сільськогосподарських підприємствах. Це стосується заведення первинних електронних документів, відновлення послідовності ПДВ, формування електронних податкових документів, формування податкової звітності.

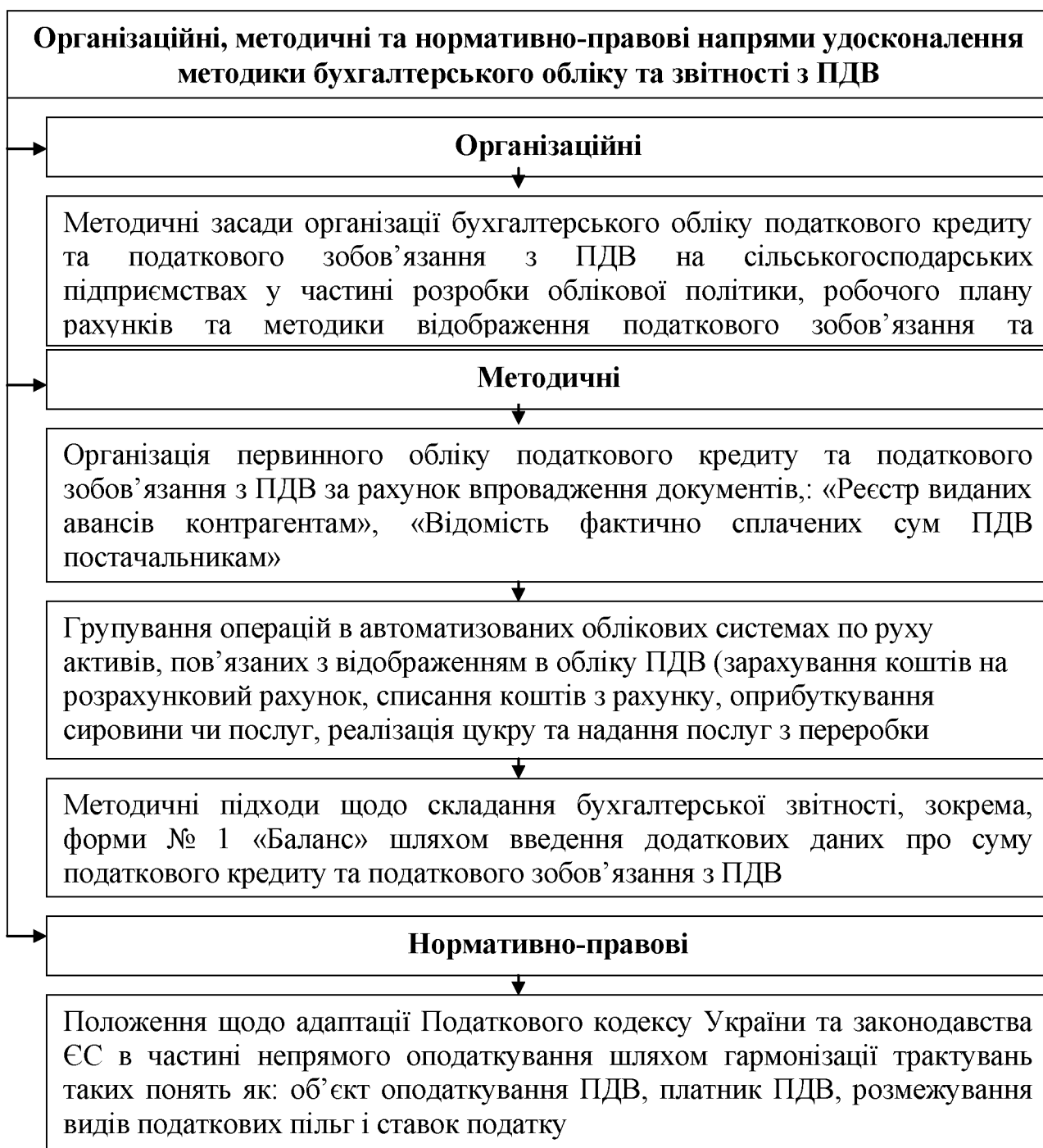


Рис. 2.4. Напрями удосконалення обліку та звітності з ПДВ на сільськогосподарських підприємствах

Для прозорого обліку податкового кредиту з ПДВ та уникнення штрафних санкцій органів ДПС при перевірці достовірності суми податкового кредиту, задекларованої в Декларації, коли першою подією є передоплата пропонуємо ввести Реєстр виданих авансів (табл.2.1)

Таблиця 2.1.

Реєстр виданих авансів контрагентам на сільськогосподарських підприємствах

№ з/п	Назва контрагента, ПН	Номер, дата договору поставки	Дата			Напрямок використання товарів/послуг
			Здійснення передоплати	Оприбуткування сировини за договором	Фактичного отримання ПН	

Наведена форма Реєстру дасть змогу платнику податку здійснювати перерахунок частини використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях, який вимагається здійснювати відповідно до п. 199.4 ст. 199 ПКУ, а також проконтролювати правильність віднесення сум до податкового кредиту в звітному податковому періоді. Це дозволить уникнути штрафних санкцій при перевірці органами ДПС.

З метою уникнення двозначних ситуацій при визначенні права на відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ при безоплатному отриманні активів пропонуємо на законодавчому рівні уточнити поняття «придбання». «Придбанням» слід вважати операції, які здійснюються відповідно з договорами купівлі-продажу, поставки, міни, які передбачають передачу права власності на такі товари за компенсацію.

Про некоректність бухгалтерських проведення у випадку, коли першою подією є передоплата, а саме: Д-т371-К-т311, Д-т641 К-т644, Д-т28-К-т371, Д-т644-К-т371 свідчить наступний факт: якщо на дату складання фінансової звітності відбулася тільки перша подія, то дані, які будуть відображені у такій звітності будуть не достовірними. Це зумовлено тим, що обороти по дебету рахунку 641 «Розрахунки за податками» нейтралізовані оборотами по кредиту рахунку 644 «Податковий кредит», тобто податковий кредит у фінансовій звітності не буде відображений.

Проаналізувавши чинний порядок бухгалтерського обліку зобов'язань з ПДВ, необхідно відмітити громіздкість цього процесу та певні суперечності з

чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку. Так, це стосується відображення податкового зобов'язання на рахунках бухгалтерського обліку, коли першою подією є передоплата, кореспонденція рахунків Д-т 643-К-т 641. Пояснюється тим, що на дату складання фінансової звітності відбулася тільки перша подія. У фінансовій звітності зобов'язання з ПДВ за такою операцією не будуть відображені, бо рахунок 643 «Податкові зобов'язання» «нейтралізує» суму податкових зобов'язань, яка відображена на рахунку 641.

на рахунку 644 відображається у рядку 610 «Інші поточні зобов'язання», а щодо залишку сум – на рахунку 643 в рядку 250 «Інші оборотні активи». Проте складно без додаткових матеріалів (Декларації з ПДВ, первинних документів) визначити вплив вказаних статей на рух коштів наступного звітного періоду. Це пояснюється тим, що тут враховані активи і зобов'язання, які впливають на рух коштів та залишки на по рахунках 643 та 644, закриття яких не впливає на рух коштів. Крім того, таке відображення інформації по вказаних рахунках призводить до завищення підсумку балансу, оскільки ці суми враховані у складі дебіторської заборгованості (рядки 160, 180, 120) та поточних зобов'язань (рядки 530, 540, 610).

Для приведення фінансової звітності до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» пропонуємо наступне: у балансі виділити додатковий рядок 255 «Податковий кредит з ПДВ», в якому відображати кредитове сальдо по рахунку 644 «Податковий кредит» в дужках і вираховувати при визначенні суми по розділу II Балансу «Оборотні активи». Для залишку по дебету рахунку 643 «Податкові зобов'язання» передбачити рядок 615 «Зобов'язання за податком на додану вартість», сума по якому буде відображатися в дужках та враховуватися при визначенні підсумку по розділу IV «Поточні зобов'язання» Балансу. Запропонований порядок відображення інформації у фінансовій звітності щодо залишків по рахунках 643 та 644 дасть змогу отримати реальну картину про активи та зобов'язання суб'єктів господарювання, зокрема сільськогосподарських підприємств, а також

визначити, за якою загальною сумою ПДВ у дебіторській та кредиторській заборгованості вже здійснені розрахунки перед бюджетом з ПДВ.

В сучасних умовах ведення комп'ютеризованої форми обліку, з автоматизованими розрахунками з ПДВ, необхідно зазначити про проблеми, які виникають при веденні обліку та формуванні податкової звітності з ПДВ на сільськогосподарських підприємствах. Це стосується заведення первинних електронних документів, відновлення послідовності ПДВ, формування електронних податкових документів, формування податкової звітності. Для автоматичного відслідковування першої події у розрахунках з ПДВ з метою достовірного відображення податкового кредиту та податкового зобов'язання у податковій звітності з ПДВ всі операції електронних документів пропонуємо розділити за наступними ознаками:

- *«Кошти, видаток»* – операції по списанню коштів з розрахункового рахунку на умовах попередньої чи наступної оплати, яка здійснюється електронним документом «Банківська виписка» або при здійсненні оплати готівкою, що супроводжується електронним документом «Видатковий касовий ордер»;

- *«Кошти, надходження»* – операції по зарахуванню коштів на розрахунковий рахунок суб'єкта господарювання в рахунок отримання передоплати або оплати за раніше поставлену продукцію;

- *«Товари, послуги, надходження»* – операції по оприбуткуванню сировини, або отримання послуг по переробці цукрового буряка на давальницьких умовах, які здійснюються електронним документом «Прихід товарів» або «Нарахування плати за послуги» відповідно;

- *«Товари, послуги видаток»* – операції по реалізації готової продукції на умовах попередньої чи наступної оплати або наданню послуг з переробки цукрового буряка на давальницьких умовах, які здійснюються електронними документами «Реалізації товарів» та «Надання послуг» відповідно.

Запропонована класифікація електронних документів дозволить уникнути подвійного виділення ПДВ по одній операції. Тобто, при визначенні податкового кредиту, якщо першою подією була передоплата (заведена кореспонденція за електронним документом «Банківська виписка») при відображенні в обліку оприбуткування сировини, яка супроводжується електронним документом «Прихід товарів» не відбудеться повторного відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ, бо система проаналізує та визначить вже наявність першої події із відповідною ознакою.

З метою повного відображення в обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ при формуванні електронних документів «Податкова накладна» чи «Податкове зобов'язання» необхідно щоб при здійсненні реєстрації документів для кожної операції встановлювалася ознака її належності до податкового кредиту чи податкового зобов'язання. Для цього до обов'язкових реквізитів електронного документу («контрагент», «сума операції», «сума ПДВ», «дата операції», кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку) необхідно внести реквізит *«режим оподаткування»*. Це дасть змогу визначити режим оподаткування ПДВ: 20 % (операційна діяльність операції на митній території України, операції з давальницькою сировиною, ліквідація основних засобів за рішенням власника, внесення майна у спільну діяльність, здійснення операцій з імпорту), 0 % (експорт), операції звільнені від оподаткування, операції, які не підлягають оподаткуванню). Тобто кожен режим буде визначати, яким чином здійснюватиметься розрахунок суми ПДВ.

Критичний аналіз нормативно-правової, яка регулює облік ПДВ при здійсненні експортних операцій, показав, що є ряд недоліків, зокрема щодо механізму відшкодування ПДВ. Реалізувати своє право на бюджетне відшкодування платник ПДВ зможе лише у наступному податковому періоді і тільки за умови, якщо знову отримає від'ємну різницю між сумами податкового зобов'язання та податкового кредиту. Ідповідно, це ускладнює процедуру ведення обліку ПДВ і може призвести до штрафних санкцій

підприємства з боку органів Державної податкової служби. Для полегшення заповнення Додатку 3 до Декларації з ПДВ пропонуємо на підприємстві ввести «Відомість фактично сплачених сум ПДВ», яка повинна заповнюватися помісячно (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Відомість фактично сплачених сум ПДВ за рік*

№ з/п	Контрагент	Номер, дата договору поставки	Загальна сума договору поставки	Сума ПДВ	Дата перерахування коштів	Номер, дата податкової накладної
Місяць						
Всього		X	X		X	X
Місяць						
Всього		X	X		X	X

Особливу увагу необхідно приділяти обліку операцій з давальницькою сировиною для підприємств-переробників резидентів, які отримують сировину від нерезидентів. У цьому випадку термін перебування (переробки) давальницької сировини на території України не має перевищувати 90 днів. При перевищенні терміну підприємство зобов'язане сплачувати податки (ПДВ, мито), що збільшує його витрати.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Аудит розрахунків за податком на додану вартість як інструмент підвищення внутрішнього контролю

Аудит розрахунків за податком на додану вартість є інструментом контролю за повнотою нарахування та сплати податку до бюджету, експертизою достовірності, законності ведення податкового обліку та складання податкової звітності з ПДВ та надійною інформаційною системою для розробки пропозицій щодо оптимізації податкового обліку.

Дослідження аудиту розрахунків з ПДВ є актуальним з огляду на те, що між Аудиторською платою України та Державною податковою службою України підписано Генеральну угоду про співробітництво та взаємодію у процесі проведення аудиторськими фірмами аудиту податкової звітності платників податків. Головною метою співробітництва та взаємодії, яка закладена в Угоді, є забезпечення виконання платниками податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС, за умови одночасного зменшення втручання податкової служби у діяльність бізнесу, а також у розробці пропозицій щодо удосконалення діючого податкового законодавства.

Важливим аргументом, який обумовлює виділення аудиту розрахунків за податком на додану вартість як окрему процедуру є численність та суперечливість нормативно-правових актів, які регулюють порядок адміністрування, обліку та звітності з ПДВ та специфіка бухгалтерського та податкового обліку зобов'язань та кредиту з податку на додану вартість. Аудит розрахунків за податком на додану вартість поділяється на: планування,

оцінку системи внутрішнього контролю, безпосередню перевірку достовірності фінансової та податкової звітності та узагальнення результатів аудиту. Процес планування є одним із найважливіших етапів проведення аудиту, оскільки планування є засобом для досягання поставлених цілей проведення аудиту. Саме від правильного планування залежить достовірність та якість аудиторського висновку. Нині не вирішеним залишаються такі питання проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість як: планування, визначення аудиторських процедур, ризиків, аудиторських доказів при перевірці достовірності фінансової та податкової звітності. Тому актуальним є питання методики аудиту розрахунків за податком на додану вартість. Основним нормативним документом, який визначає правові засади аудиторської діяльності в Україні та спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю, є Закон України «Про аудиторську діяльність».

Основним завданням аудиту є виявлення на основі наданих підприємством фінансової та податкової звітності, даних аналітичного та синтетичного обліку, первинних документів відповідності їх чинному законодавству України в сфері адміністрування, обліку та звітності з ПДВ, обґрунтованості та правильності визначення податкового кредиту, податкового зобов'язання з ПДВ та суми, яка підлягає бюджетному відшкодуванню. Загалом завдання аудиту повинні конкретизуватися залежно від мети перевірки (рис. 3.1).

Панування аудиту розрахунків за податком на додану вартість передбачає організацію та виконання поставлених завдань, розробку стратегії аудиту розрахунків за податком на додану вартість. В ході процесу планування визначаються також виконавці завдань, час виконання завдань та порядок контролю виконаних процедур.



Рисунок 3.1. Взаємозв'язок напрямів та завдань аудиту з розрахунків за податком на додану вартість

Відповідно до МСА 300 «Планування» в процесі планування визначається порядок та послідовність процедур, які повинні бути виконані в ході проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість. Тому процес планування включає в себе три етапи: попереднє планування, складання загального плану аудиту, складання програми аудиту. На етапі попереднього планування проводиться збір інформації про підприємство-замовника аудиту, а саме перевірка: ліцензій на здійснення експортно-імпортних операцій (у випадку зовнішньоекономічної діяльності підприємства), правильності оформлення первинних документів та правильності відображення даних у вантажно митній декларації та декларації з ПДВ. Відповідно до МСА 300 «Планування» загальний план аудиту має бути детальним для того щоб слугувати основою для складання програми аудиту, яка являє собою детальний перелік інструкцій щодо проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість. Як загальний план, так і програма аудиту розрахунків за податком на додану вартість повинні включати в себе дослідження бізнесу підприємства-замовника з метою отримання необхідних аудиторських доказів щодо законності та достовірності відображення в обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ. Крім того, при складанні загального плану та програми аудиту необхідно особливу увагу приділити перевірці повноти обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Для цього необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства, графіком документообігу. Відповідно до запропонованої програми аудиту розрахунків за податком на додану вартість аудитор має змогу оцінити здатність суб'єкта господарювання здійснювати свою господарську діяльність у майбутньому. При проведенні аудиту розрахунків за податком на додану вартість повинні бути розкриті питання дотримання

нормативно-правових актів, які регулюють порядок адміністрування, обліку та звітності з ПДВ. В цілому етапи проведення аудиту розрахунків з ПДВ показано на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Етапи проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість

Далі варто розглянуто питання аудиторського ризику, для цього звернемося до МСА 315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його

середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень», бо саме рівень аудиторського ризику є визначальним при виборі методів та процедур проведення аудиту, обсягу та кількості аудиторських доказів. Першим кроком при проведенні аудиту є визначення аудиторського ризику.

Методика оцінки аудиторського ризику та суттєвості розглядається як вітчизняними вченими: А.М. Кузьмінський, М.А. Кужельний, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, так і зарубіжними: Р. Адамс, Дж. Лоббек. На основі аналізу праць вказаних вчених можна сказати, що аудиторським ризиком є побоювання того, що аудитор може виловити не достовірну думку про фінансову та податкову звітність суб'єкта господарювання, що призведе до викривлення висновку .

Складовими аудиторського ризику є властивий ризик, ризик контролю та ризик невиявлення. При цьому властивий ризик являє сукупність як зовнішніх факторів (світова фінансова криза, політична нестабільність, що призводить до нестабільності законодавчої системи України), так і внутрішніх (помилки при веденні бухгалтерського обліку, зловживання з боку керівництва). Ризик не виявлення являє собою можливість помилок після здійснення тестів контролю та аналітичних процедур. При цьому його важко виявити і неможливо довести. Аудиторський ризик вимірюється за трирівневою шкалою: 1-40 % – низький, 40-70 % – середній, 70-100 % – високий [31, 10].

Як видно з наведеного рисунку аудиторські докази отримуються з різних джерел. На стадії планування аудиту розрахунків за податком на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах аудитор повинен ознайомитися із специфікою господарської діяльності підприємства, отримати

про нього загальні відомості. Цю інформацію отримує із установчих документів.

Під час перевірки складання декларації з ПДВ необхідно:

- порівняти суми ПДВ, зазначені у податковій декларації із сумами ПДВ отриманим на дату проведення аудиту;
- за наявності сум ПДВ до відшкодування перевірити законність їх виникнення;
- порівняти (згідно із декларацією з ПДВ) та сплачені (згідно із платіжними розрахунками) суми ПДВ;
- порівняти нараховані суми ПДВ за даними аудиту із сумами ПДВ, сплаченими згідно платіжних документів, та з наявністю переплати на особових рахунках підприємства по ПДВ у ДПІ.

Для перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку необхідно: порівняти кореспонденцію за рахунком 64 за даним підприємства з кореспонденціями за рахунком 64 за даними аудиту; дані кореспонденції за рахунком 64 з даними журналу 3 та відомості до нього; дані журналу 3 із даними головної Книги; дані податкової декларації з ПДВ з реєстром виданих та отриманих податкових накладних.

Виявлені аудитором за допомогою розроблених програм порушення заносяться до робочих документів аудитора.

3.2. Методика проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість

Аудит розрахунків за податком на додану вартість є інструментом контролю за повнотою нарахування та сплати податку до бюджету, експертизою достовірності, законності ведення податкового обліку та

складання податкової звітності з ПДВ та надійною інформаційною системою для розробки пропозицій щодо оптимізації податкового обліку.

Дослідження аудиту розрахунків з ПДВ є актуальним з огляду на те, що між Аудиторською платою України та Державною податковою інспекцією України підписано Генеральну угоду про співробітництво та взаємодію у процесі проведення аудиторськими фірмами аудиту податкової звітності платників податків. Головною метою співробітництва та взаємодії, яка закладена в Угоді, є забезпечення виконання платниками податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПІ, за умови одночасного зменшення втручання податкової інспекції у діяльність бізнесу, а також у розробці пропозицій щодо удосконалення діючого податкового законодавства.

Важливим аргументом, який обумовлює виділення аудиту розрахунків за податком на додану вартість як окрему процедуру є численність та суперечливість нормативно-правових актів, які регулюють порядок адміністрування, обліку та звітності з ПДВ та специфіка бухгалтерського та податкового обліку зобов'язань та кредиту з податку на додану вартість.

Аудит розрахунків за податком на додану вартість поділяється на: планування, оцінку системи внутрішнього контролю, безпосередню перевірку достовірності фінансової та податкової звітності та узагальнення результатів аудиту. Процес планування є одним із найважливіших етапів проведення аудиту, оскільки планування є засобом для досягання поставлених цілей проведення аудиту. Саме від правильного планування залежить достовірність та якість аудиторського висновку. Нині не вирішеним залишаються такі питання проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість як: планування, визначення аудиторських процедур, ризиків, аудиторських

доказів при перевірці достовірності фінансової та податкової звітності. Тому актуальним є питання методики аудиту розрахунків за податком на додану вартість. Основним нормативним документом, який визначає правові засади аудиторської діяльності в Україні та спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Основним завданням аудиту є виявлення на основі наданих підприємством фінансової та податкової звітності, даних аналітичного та синтетичного обліку, первинних документів відповідності їх чинному законодавству України в сфері адміністрування, обліку та звітності з ПДВ, обґрунтованості та правильності визначення податкового кредиту, податкового зобов'язання з ПДВ та суми, яка підлягає бюджетному відшкодуванню. Загалом завдання аудиту повинні конкретизуватися залежно від мети перевірки (рис. 3.5).

Панування аудиту розрахунків за податком на додану вартість передбачає організацію та виконання поставлених завдань, розробку стратегії аудиту розрахунків за податком на додану вартість. В ході процесу планування визначаються також виконавці завдань, час виконання завдань та порядок контролю виконаних процедур. Відповідно до МСА 300 «Планування» в процесі планування визначається порядок та послідовність процедур, які повинні бути виконані в ході проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість. Тому процес планування включає в себе три етапи: попереднє планування, складання загального плану аудиту, складання програми аудиту.

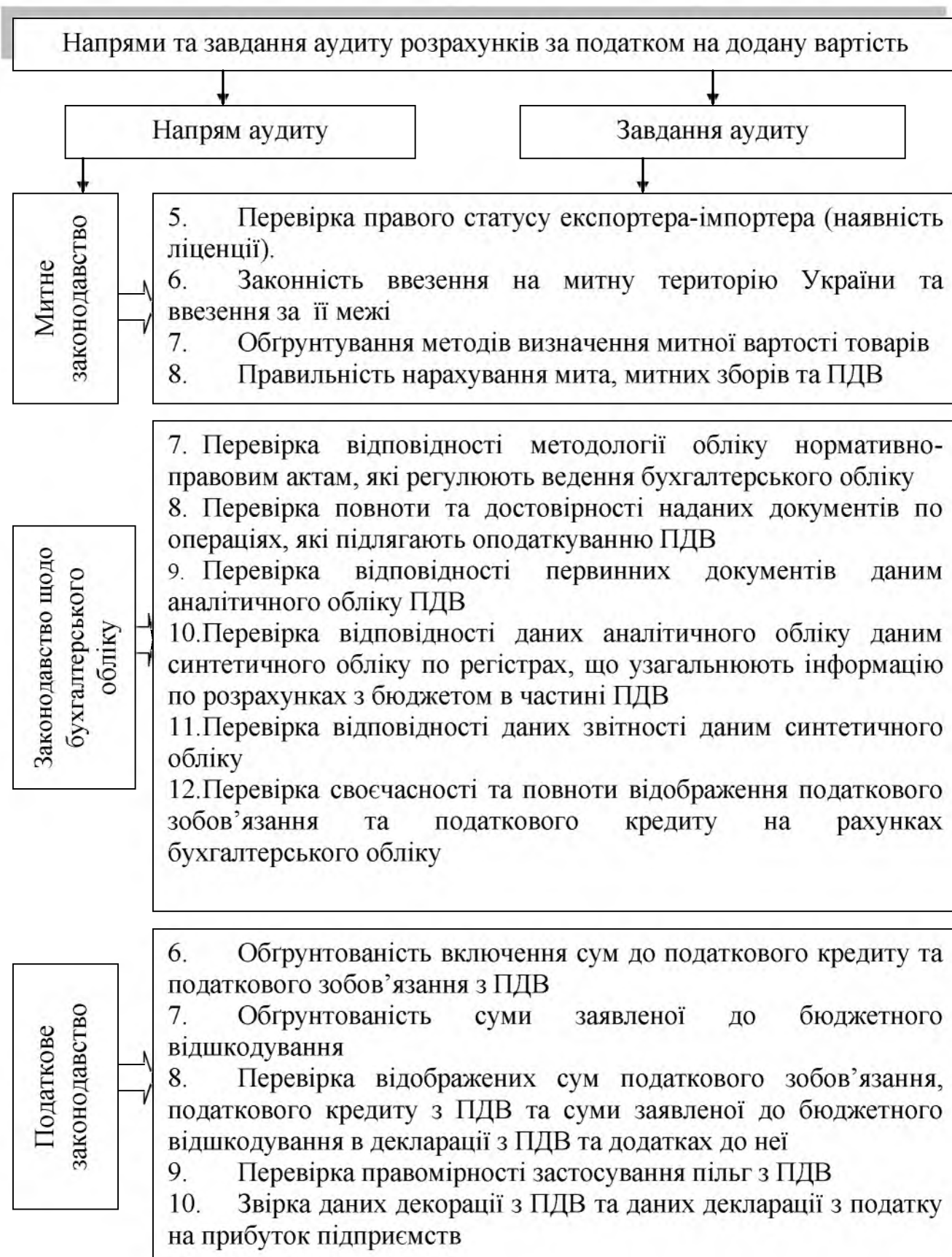


Рисунок 3.5. Взаємозв'язок напрямів та завдань аудиту з розрахунків за податком на додану вартість*

На етапі попереднього планування проводиться збір інформації про підприємство-замовника аудиту, а саме перевірка: ліцензій на здійснення експортно-імпортних операцій (у випадку зовнішньоекономічної діяльності підприємства), правильності оформлення первинних документів та правильності відображення даних у вантажно митній декларації та декларації з ПДВ.

Відповідно до МСА 300 «Планування» загальний план аудиту має бути детальним для того щоб слугувати основою для складання програми аудиту, яка являє собою детальний перелік інструкцій щодо проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість. Як загальний план, так і програма аудиту розрахунків за податком на додану вартість повинні включати в себе дослідження бізнесу підприємства-замовника з метою отримання необхідних аудиторських доказів щодо законності та достовірності відображення в обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ. Крім того, при складанні загального плану та програми аудиту необхідно особливу увагу приділити перевірці повноти обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Для цього необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства, графіком документообігу.

Методику аудиту ПДВ на сільськогосподарських підприємствах можна навести наступним чином (табл. 3.3).

Запропонована методика аудиту податкової звітності дасть змогу аудитору встановити правильність нарахування та відображення в обліку розрахунків з ПДВ перед бюджетом.

Результати проведення аудиту розрахунків з ПДВ згідно із запропонованою методикою необхідно оформити наступним чином:

Таблиця 3.3

Методика перевірки розрахунків з ПДВ в декларації з ПДВ

Етапи перевірки	
Документальна перевірка	1. Наявність Реєстру виданих та отриманих податкових накладних 2. Наявність податкових накладних 3. Формальна арифметична перевірка, взаємна перевірка з Реєстром виданих та отриманих податкових накладних 4. Зустрічна перевірка 5. Перевірка взаємоувязки показників 6. Узагальнення отриманих результатів
Перевірка показників декларації з ПДВ по податковому зобов'язанню	1. Наявність у декларації з ПДВ зобов'язань. 2. Підтвердження суми податкового зобов'язання з ПДВ за ставкою 20 %. 3. Підтвердження суми податкового зобов'язання за ставкою 0 % 4. Підтвердження обсягу експортних операцій 5. Підтвердження обсягу операцій що не є об'єктом оподаткування 6. Підтвердження обсягу операцій звільнених від оподаткування

– висвітлити показники, які відображаються суб'єктом господарювання у податковій та фінансовій звітності, та фактичні показники, виявлену у ході перевірки на підставі первинних документів, даних бухгалтерського обліку у розрізі періодів перевірки;

– викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти та статті нормативно-правових актів, що порушені платником податків;

– зазначити первинний документ, на підставі, якого встановлено порушення податкового законодавства та бухгалтерського обліку.

З метою отримання достовірного аудиторського висновку в результаті аудиту розрахунків з ПДВ необхідно здійснити процедури зазначені в табл. 3.4. В ході аудиту правильності нарахування ПДВ доцільно перевірити наступні питання:

- перевірити порівнянність даних бухгалтерського та податкового обліку;
- перевірити правильність та своєчасність реєстрації податкових накладних у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних;
- перевірити правильність нарахованого податкового зобов'язання в частині придбаних товарів, робіт, послуг, нематеріальних активів, основних засобів;
- перевірити правильність обліку сум у випадку повернення товарів.

Здійснення аудиторської перевірки за виділеними стадіями дозволить комплексно та якісно здійснювати аудит розрахунків за ПДВ.

3.3. Автоматизація аудиту розрахунків за податком на додану вартість в умовах комп'ютеризації облікових процесів та шляхи її удосконалення

В сучасних умовах господарювання торкнулася багатьох процесів господарської діяльності суб'єктів господарювання, починаючи від автоматизації виробництва, і закінчуючи автоматизацією обліку та аудиту. Бухгалтерський облік за сучасних умов господарювання стає гнучкішим, наближеним до міжнародних стандартів та орієнтованим на принцип багатоваріантності з урахуванням професійної думки бухгалтера. Організація системи бухгалтерського обліку є важливою складовою системи внутрішнього контролю та підприємстві, адже вона сприяє формуванню фінансової та податкової звітності, що відображає результати діяльності суб'єкта господарювання.

В умовах автоматизованого ведення обліку аудит розрахунків за податком на додану вартість має особливі технології та методи перевірки. Ці

особливості полягають у вимогах до знань аудитора, у варіантах застосування комп'ютера в роботі аудитора, в аудиторських процедурах. Критерії оцінювання якості аудиту в умовах автоматизованого ведення бухгалтерського обліку мають особливості пов'язані зі специфікою електронної обробки даних бухгалтерського обліку.

Нині програмне забезпечення в роботі аудитора представлене пакетами прикладних програм та спеціальними інформаційними програмами. в цілому, можна виділити декілька рівнів застосування комп'ютерного забезпечення в роботі аудитора (рис. 3.8)



Рисунок 3.8. Рівні застосування програмного забезпечення в аудиті

Аналізуючи програми автоматизації аудиту, можна зробити висновок, що в них здійснюється оцінювання системи внутрішнього контролю,

розрахунок внутрішньогосподарського ризику, проте жодна з них не дозволяє здійснити аудит розрахунків за податком на додану вартість. тому необхідно відмітити, що нині немає потужного інструменту, який би дав можливість автоматизувати аудит. Це пояснюється рядом недоліків системи автоматизації аудиту, зокрема аудиту розрахунків за податком на додану вартість (рис. 3.9)

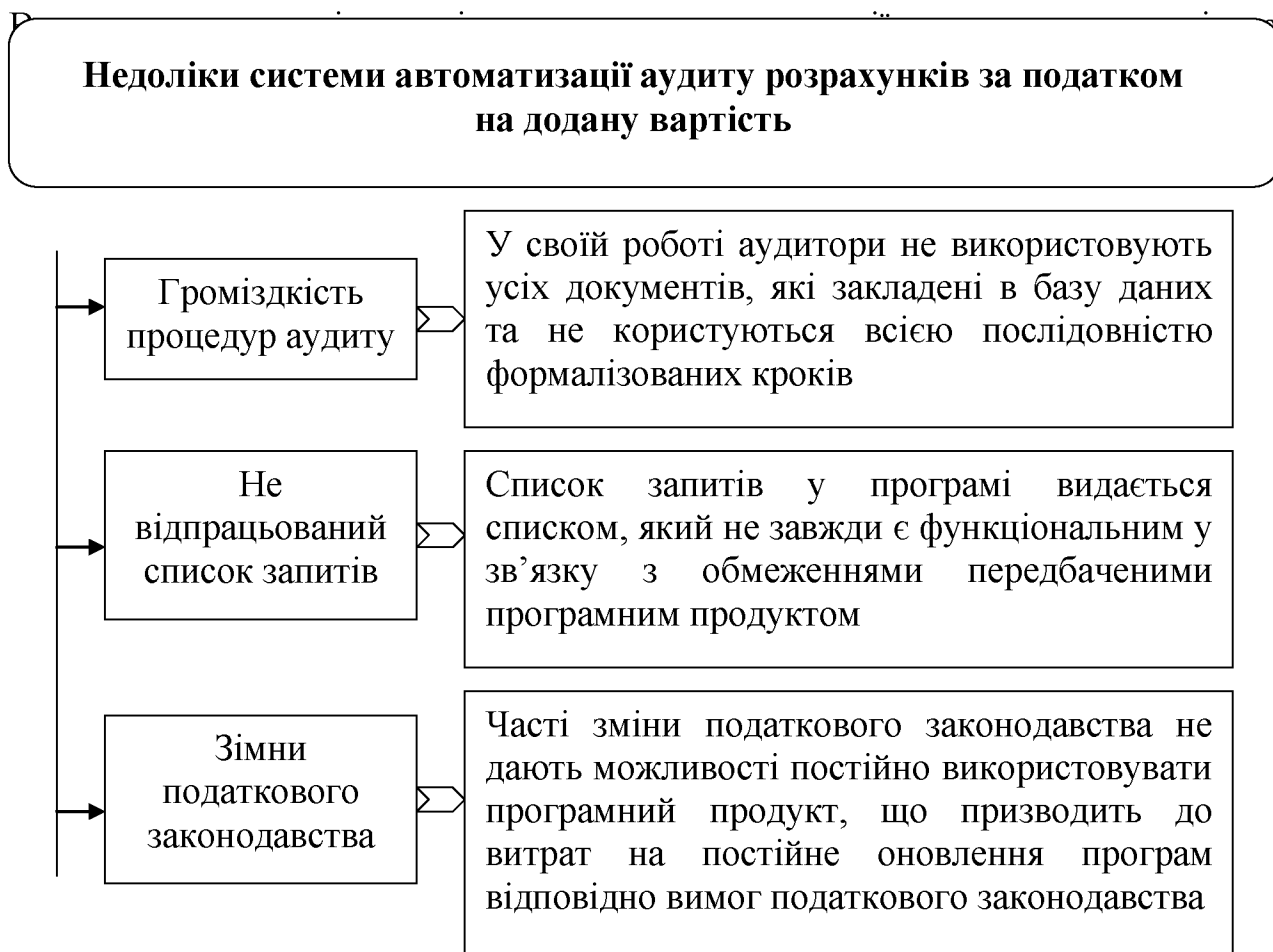


Рисунок 3.9. Недоліки системи автоматизації аудиту
розрахунків з ПДВ

- наявність ефективних засобів контролю операцій придбання/реалізації, який повинен здійснюватися не лише у момент оформлення рахунків, накладних чи податкових накладних (як це відбувається в бухгалтерських програмах), але і в міру потреби;

- гнучкість, тобто здатність налаштовуватися на специфіку діяльності підприємства в АПК, зважаючи на здійснення операцій з давальницькою сировиною, відмінності форм звітності, плану рахунків;
- ергономічність – наявність засобів для зручного ведення облікових даних, оперативного та доступного формування звітів;
- тісний зв'язок з бухгалтерськими програмами на рівні баз даних;
- оперативна підтримка з боку розробників програмного продукту враховуючи часті зміни податкового законодавства.

В Україні стан справ з упровадженням сучасних технологій в аудит значно гірший в порівнянні з іншими країнами. Це підтверджує той факт, що навіть в Росії вже з'явилося близько десятка спеціалізованих програмних продуктів місцевої розробки, а в Україні жодного. Але ж прогрес у галузі інформаційних технологій є надзвичайно стрімким.

Варто зазначити, що загальні комп'ютерні програми розробляються для зчитування даних, вибору та аналізу інформації, проведення обчислень інших аудиторських перевірок (сортування, створення та роздрукування файлів).

Прикладна програма може поставити аудитора перед необхідністю використання комп'ютера як засобу контролю. Ці різні варіанти використання комп'ютера відомі як «Методи аудиту за сприяння комп'ютера (МАСК)». Їх можна використовувати із залученням усіх відомих типів і конфігурацій комп'ютерів. [2]

Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні тільки починає розвиватися. Серед спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, яке представляє собою завершені програмні продукти для продажу, можна назвати лише п'ять таких продуктів, які, нажаль, не є вітчизняними, а саме: програмний продукт «Асистент Аудитора»,

програмний продукт «Помощник аудитора», програмний продукт „Abacus Professional”, програмний комплекс «ЭкспрессАудит: ПРОФ» та програмний продукт «IT Audit: Аудитор».

Отже, не дивлячись на те, що сьогодні комп'ютеризація охопила все ділове життя в Україні, необхідно зазначити, що її застосування в аудиті є недостатнім. Нині головними автоматизованими інструментами аудитора все ще залишаються MS Word та MS Excel. Аудитори змушені займатися обробкою та аналізом інформації за допомогою не спеціальних аудиторських програмних комплексів, а звичайних вже згаданих нами MS Word та MS Excel.

Зрозуміло, що така ситуація є результатом низького рівня розвитку аудиторського ринку викликаного незначним періодом його становлення та низькою комп'ютерною грамотністю його користувачів. Ще однією причиною недостатнього застосування комп'ютерних програм в аудиті є значні фінансові витрати на їх придбання. Якщо аудиторські фірми розглядають такі видатки як необхідність, то внутрішні аудитори змушені змиритися з тим, що керівництво організації вирішить зекономити на їх потребах. Тому придбання спеціальних аудиторських комплексів відкладається «на майбутнє», «на перспективу».

Важливе значення при проведенні аудиту має оперативність надання інформації і наступна за цим її обробка аудитором. Використання на підприємстві автоматизованої облікової системи дозволяє отримувати швидкий та повний доступ до інформації. Таким чином перед аудитором постає задача за короткий проміжок часу оволодіти навиками роботи з такою автоматизованою системою для надання максимально достовірного аудиторського висновку. Однак потрібно відмітити, що кожне підприємство використовує власну автоматизовану систему і єдиних стандартів при розробці такого програмного забезпечення не існує. Аудитору постійно потрібен деякий

час на ознайомлення та здобування навиків роботи з автоматизованою системою, що збільшує час отримання інформації і відповідно час проведення аудиту.

Вирішення цієї проблеми можливе через розробку та застосування єдиних стандартів надання інформації. Такі стандарти передбачають, що автоматизована облікова система на підприємстві повинна мати можливість записати інформацію, необхідну для аудитора, у зовнішній файл (тобто такий файл, який формується в одній системі і передається в іншу). У той ж час програмне забезпечення, з яким працює аудитор, повинно забезпечити прийом інформації з цього файлу та правильну його інтерпретацію (рис. 3.10).

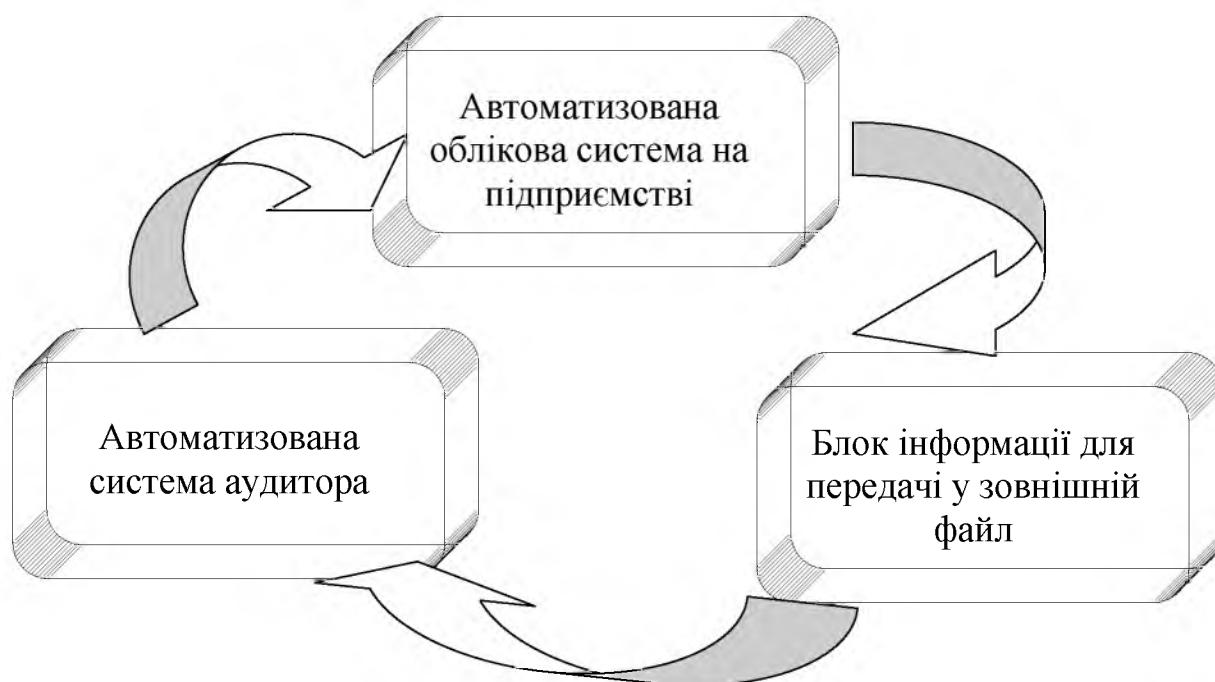


Рисунок 3.10. Схема передачі інформації між підприємством і аудитором

Таким чином головна задача полягає у правильній розробці інформаційного блоку, який передається із автоматизованої системи підприємства в систему аудитора. У випадку аудиту розрахунків за податком на додану вартість пропонується така структура цього інформаційного блоку (рис. 3.11).

Умовно такий інформаційний блок складається із трьох частин. Перша частина аналогічна оборотно-сальдовій відомості і дасть змогу аудитору співставляти значення оборотів і сальдо по рахункам бухгалтерського обліку 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість», 644 «Податковий кредит», 643 «Податкові зобов'язання» з фінансовою (форма 1, форма 2) та податковою звітністю (Декларація з ПДВ, Декларація з податку на прибуток).

Друга частина інформаційного блоку необхідна для аналізу фінансової звітності. На підставі цих даних автоматизована система аудитора дасть змогу перевірити будь-яку форму фінансової звітності з її друкованим аналогом. Пропонується така структура другої частини інформаційного блоку: „назва звіту” – „ номер поля (номер рядка+ номер колонки)” – „ значення поля”. Наприклад, сума 10000 5-ого рядка колонки А декларації з ПДВ у зовнішній файл запишеться так: „ДекПДВ” – „5А” – „10000”.

Інформація для аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості записана у третій частині зовнішнього файлу. Це дасть аудитору можливість виконати такі операції: огляд списку дебіторів і кредиторів, звірка сальдо по розрахункам з контрагентами з інформацією із першої частини блоку, аналіз дотримання строку позовної давності по дебіторах, аналіз податкового кредиту та зобов'язань у розрізі контрагентів. Структура цього блоку повинна бути такою: „Назва контрагента” – „Код ЄДРПОУ контрагента” – „ Сума” – „ Ознака заборгованості (дебіторська-кредиторська)” – „ Дата відвантаження (поставки)” – „ Номер накладної” – „Дата накладної” – „Період віднесення суми до податкового кредиту (зобов'язання)”.

Потрібно відмітити, що впровадження такого способу передачі даних не відмінняє попередньої звірки інформації зовнішнього файлу із друкованими формами фінансової звітності, які були здані у податкові органи. Це пов'язано із ситуацією, коли дані в автоматизованій системі підприємства можуть не відповідати поданій у податкові органи звітності (арифметичні помилки, додаткова інформація у автоматизованій обліковій системі, спеціальне введення в оману). Тому перед початком аналізу на базі зовнішнього файлу необхідно обов'язково перевірити в ньому інформацію.

Оптимальним способом передачі даних податкової та фінансової звітності є сканування даних із друкованих форм, які вже були подані у перевіряючі органи. Проте технологічно це зробити досить складно, а ручний ввід інформації приведе до значного зменшення оперативності отримання та обробки інформації.

Таким чином запропонований інформаційний блок автоматизації аудиту розрахунків за податком на додану вартість дасть змогу скоротити витрати часу на проведення аудиту, та сформувати достовірний аудиторський висновок.

ВИСНОВКИ

1. Вивчення історичних аспектів запровадження ПДВ показало, що він був потужним стимулом для здійснення економічної діяльності, зокрема міжнародної торгівлі. За економічним змістом це був змішаний податок (за податковою базою – прямий, за способом сплати – опосередкований), що перетворило його у прогресивний податок на відміну від інших непрямих податків. Змішаний характер забезпечив певні переваги порівняно з іншими непрямими податками: зменшення податкових розбіжностей у цінах міжнародної торгівлі, можливість стягнення податку на всіх стадіях життєвого циклу товару та нейтральний характер до споживчого вибору. Нині ПДВ стягується у 80 країнах світу і є провідною ланкою їхніх бюджетних систем.

2. Основні організаційні засади обліку ПДВ ґрунтуються на Податковому кодексі України та «Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість», які в цілому відповідають сучасним обліково-аналітичним потребам. Разом із тим потребують уточнення та змін окремі їх положення ПДВ у частині вилучення застарілих термінів, усунення суперечностей стосовно вимог реєстрації підприємства як платника ПДВ. Слід також дати чітке й однозначне трактування терміну податкового кредиту та врегулювання питання розподілу сум вхідного ПДВ. Усунення цих недоліків дасть змогу уникнути протиріч у бухгалтерському обліку та процедурі адміністрування ПДВ.

3. Важливе місце в господарській діяльності підприємств займає зовнішньоекономічна діяльність, зокрема, операції з давальницькою сировиною. Особливостями обліку ПДВ у здійсненні таких операцій є: відображення цього податку при вивезенні нерезиденту сировини для переробки та при ввезенні готової продукції на митну територію України, а

також при ввезенні сировини на давальницьких умовах на митну територію України для її переробки з подальшим вивезенням продукції, виготовленої з цієї сировини, та продажу такої продукції на території України.

4. Удосконаленню методики бухгалтерського обліку податкового зобов'язання з ПДВ сприятиме відображення зобов'язань у кореспонденції рахунків із виданими авансами, що позбавить необхідності ведення аналітичного обліку по синтетичному рахунку податкового зобов'язання. Удосконаленню організації обліку ПДВ на сільськогосподарських підприємствах сприятиме запровадження таких документів як «Реєстр виданих авансів контрагентів», «Відомість фактично сплачених сум ПДВ постачальникам», що дасть змогу контролювати правильність віднесення сум ПДВ до податкового кредиту у звітному податковому періоді.

5. Організацію аудиторської перевірки дозволить поліпшити впровадження на сільськогосподарських підприємствах розробленої автором організаційно-методичної моделі аудиту розрахунків з ПДВ, яка містить узагальнену інформацію щодо принципів, методів, етапів аудиту розрахунків з ПДВ, основних аудиторських процедур, облікових документів, що перевіряються, робочих документів, які передбачають тестування обліку та системи внутрішнього контролю розрахунків з ПДВ, характеристику обліку та звітності на основі класифікації типових помилок. Використання запропонованих форм робочих документів сприятиме поліпшенню планування аудиту, перевірки системи внутрішнього контролю, підвищенню ефективності аудиторських процедур і зменшить витрати часу на його проведення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алпатова Н. Податкові накладні: принципи заповнення / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – №90. – С. 5-14.
2. Барановський О. І. Сутність і різновиди фінансових криз / О.І. Барановський // Фінанси України. – 2019. – № 5.
3. Волот О. І. Методика проведення аудиту в умовах автоматизованої обробки інформації / О. І. Волот // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць. — 2010. — № 3. — С. 76—79.
4. Головка І. Отримання суми відшкодування за зіпсований товар / І. Головка // Вісник податкової служби України. – 2017. – № 31 (458). – С.54 – 60.
5. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності /Н.О. Гура. - К.: Знання, 2014. - 541 с.
6. Давидова К. Планування ПДВ для експортера / К. Давидова // Баланс. – 2009. – №18. – С.12-13.
7. 1
8. Державна податкова інспекція в Україні.— [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>
9. Державний комітет статистики України. — [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
10. 1
11. Джигалов С. Порядок справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України / С. Джигалов // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – № 91(962). – С. 7
12. Дмитренко Г. В. До уточнення парадигми внутрішнього фінансового контролю / Г. В. Дмитренко // Інвестиції: практика та досвід. — 2019. — № 20. — С. 68—70.

13. Економічна енциклопедія: [у 3 т.] — К.: Видавничий центр «Академія», 2000. — Т. 1 / голов. редкол.: Мочерний С.В. (голова) [та ін.] — 2000. — 864 с.
14. Економічна теорія: Політекономія. Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. — 7-ме вид. — К.: Знання, 2018. — 719 с.
15. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] / [Офіційний сайт]. — Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Search>.
16. Єфименко Т. І., Соколовська А. М. Нові підходи до адміністрування податків / Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська // Фінанси України. — 2014. — № 10. — С. 9.
17. Єфименко Т.І. Пільги у системі оподаткування в Україні / Т.І. Єфименко // Вісник Української Академії державного управління при Президентові України. — 2001. — № 2. — Ч.2. — С. 255-260.
18. Жук В.М. Науково-теоретичні засади реформування національної системи бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Вісник Сумського національного аграрного університету. — 2018. — № 1. — 142-146.
19. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
20. Закон України «Про державний бюджет України на 2019 рік і про внесення змін в деякі законодавчі акти України» №107 від 28.12.2020.
21. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» № 2761-III від 04.10.01 р. - К. Інфодиск, 2009.
22. Закон України № 639 від 31.10.2008 р. "Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України". [Електронний ресурс]. — Доступний з <http://www.rada.gov.ua>.

23. Из истории налоговой системы/[Електронний ресурс]. – Федеральна податкова служба Російської Федерації. – Офіц. Веб-сайт. – Режим доступу: http://www.r72.nalog.ru/document_print.php?id=15441&topic=arx72.
24. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення / Б. Карпінський, Н. Залуцька // Економіст. – 2017. – № 1. – С. 30-33.
25. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення / Б. Карпінський, Н. Залуцька // Економіст. — 2017. — № 1. — С. 30-33.
26. Корнус В.Г. Економічна концепція надання податкових пільг / В.Г. Корнус // Аудитор України. – 2008. – № 9. – С. 22-26.
27. Корнякова Т.В. ПДВ – найбільш криміналізований податок в Україні / Т.В. Корнякова // Газета «Антикорупція». – 2014. – № 1. – С. 1.
28. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005.
29. Кулик П. Л. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС / П. Л. Кулик // Збірник наукових праць НУДПСУ. – 2010. – № 1. – С. 180–185.
30. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу: Навч. посібник / Г.І. Купалова. – К.: Знання, 2018. – 639 с.
31. Кучерявенко Н.П. Курс податкового права. В 6. т. Т III / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, Право, 2015. – 600 с.
32. Кушнар'єв А. Проблеми автоматизації аудиту / А. Кушнар'єв // Аудитор України. – 2007. – № 8. – С. 5-7.
33. Кушнар'єв А. Проблеми автоматизації аудиту / А. Кушнар'єв // Аудитор України. — 2007. — № 8. — С. 5—7.
34. Лайко П.А., Осадчий С.О. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: Монографія / П.А. Лайко, С.О. Осадчий. – К.: ННЦІАЕ, 2015. – 186 с.

35. Лукьяненко Е. В. Налоговое регулирование международной торговли товарами : монография / Лукьяненко Е. В. / НАН Украины. Ин-т экономики промышленности. – Донецк, 2018. – 112 с.
36. Метелиця В. Актуальні питання обліку ПДВ / В. Метелиця // Агробізнес сьогодні, газета підприємств АПК, №14 – 2011, С. 24-29
37. Мних Є. Концепція побудови комп'ютерної інформаційної системи обліку діяльності корпорацій / Є. Мних, О. Брадул // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – № 4. – С. 41–45.
38. Мних, Є.В. Економічний аналіз: підручник [Текст] / Є.В. Мних. – К.: Центр навч. літератури, 2003. – 412 с.
39. МСА № 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем» / Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: станом на 1 січня 2007 р. – К.: ТЗОВ «Парітет-Інформ», 2013. – 1015 с.
40. Письманик М. Ю. Анализ внутрифирменных стандартов аудита / М. Ю. Письманик // Экономические науки. — 2017. — № 4. — С. 271—273.
41. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI.
42. Податковий менеджмент: підручник / Ю.Б. Іванов., А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2018. – 525 с.
43. Роль податку на додану вартість // Вісник податкової служби України. – 2018. - № 4. – С. 44-45.
44. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету / [Азаров М.Я, Ярошенко Ф.О., Єфименко Т.І.]. – К.: НДФІ, 2014. – 334 с.
45. Поддєрьогін А.М. Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва / А.М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2020. – №5. – С. 48-57.
46. Подолянчук О. А. Значення внутрішнього аудиту в системі контролю сільськогосподарського підприємства / О. А. Подолянчук // Економічний аналіз. – 2020. – №6. – С. 479-481.

47. Позиція ДПА України щодо випуску ОВДП для відшкодування податку на додану вартість // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua/control/uk/publish/printable_article_art_id=265214.

48. Показники виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2009. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77643&stind=1.

49. Показники виконання Державного бюджету України за січень-жовтень 2010 року. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77643&stind=1.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції».

51. Про ставки ПДВ/[Електронний ресурс]. – фінансово-інформаційний портал. – Режим доступу: www.charts.finance.ua/ru/~1/0/all/2009/05/05/159591.

52. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів / [Іванов Ю.Б., Тищенко О.М., Давискіба К.В., та ін.]; за ред. Ю.Б. Іванова. – Х. : ХНЕУ, 2016. – 240 с.

Додатки

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	Дата (рік, місяць, число)	Коди		
		2021	01	01
Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю "МАЯК"	за ЄДРНОУ	30910606		
Територія ТЕРНОПІЛЬСЬКА	за КОАТУУ	6122087000		
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240		
Вид економічної діяльності Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур	за КВЕД	01.11		
Середня кількість працівників, осіб 47				
Одиниця виміру тис. грн. з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон вулиця Галицька, буд. 82, оф. Б, м. ПОДІЛЛЯ, ЗІЛПЩИЦЬКИЙ РАЙОН, ТЕРНОПІЛЬСЬКА обл., 48613		38443		

І. Баланс на 31 грудня 2020 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД		1801006
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду	
1	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	-	-	
первісна вартість	1001	-	-	
накопичена амортизація	1002	(-)	(-)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	383.0	1 422.2	
Основні засоби	1010	65 004.0	82 368.5	
первісна вартість	1011	79 499.0	103 358.4	
знос	1012	(14 495.0)	(20 989.9)	
Довгострокові біологічні активи	1020	1 183.0	990.4	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	14 295.0	16 940.9	
Інші необоротні активи	1090	-	-	
Усього за розділом I	1095	80 865.0	101 722.0	
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	46 507.0	55 844.3	
у тому числі готова продукція	1103	2.0	7 633.8	
Поточні біологічні активи	1110	4 387.0	7 372.2	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	-	1 934.6	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	252.0	-	
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1 757.0	14 509.0	
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	
Гроші та їх еквіваленти	1165	1 942.0	1 212.0	
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-	
Інші оборотні активи	1190	500.0	1.9	
Усього за розділом II	1195	55 345.0	80 874.0	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-	
Баланс	1300	136 210.0	182 596.0	

Пасив	Код рядка	На початок звітної року	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	20,0	20,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	81 665,0	120 460,6
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	81 685,0	120 481,1
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	17 443,0	19 074,2
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	35 496,0	39 994,4
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	-	-
розрахунками з бюджетом	1620	91,0	826,3
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	4,0	-
розрахунками з оплати праці	1630	58,0	84,5
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	1 433,0	2 135,5
Усього за розділом III	1695	37 082,0	43 040,7
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	136 210,0	182 596,0

2. Звіт про фінансові результати
за **Рік 2020** р.

Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	97 882,8	55 668,0
Інші операційні доходи	2120	9 480,2	1 600,0
Інші доходи	2240	150,0	12,0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	107 513,0	57 280,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(51 332,5)	(36 887,0)
Інші операційні витрати	2180	(8 457,9)	(959,0)
Інші витрати	2270	(8 927,0)	(9 049,0)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(68 717,4)	(46 895,0)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	38 795,6	10 385,0
Податок на прибуток	2300	(-)	(-)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	38 795,6	10 385,0

Керівник

(підпис)

Головний бухгалтер

(підпис)

Володимир
Іванович

Лапцяк Володимир Іванович

(ініціали, прізвище)

Лопушняк Ірина Василівна

(ініціали, прізвище)

ДОКУМЕНТ ПРИМЕНЯЮ

01	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ		011	X	Звітна
02	Звітний (податковий) період		012	-	Звітна нова
03	Платник	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю "МАЯК"			
	від	№			
	(повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами, дата та номер договору (угоди))				
031	Податковий номер платника податку	30910606			
04	Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість	309106019058			
05	Податкова адреса	Почтовий індекс		4 8 6	
	вулиця Галицька, буд. 82, оф. Б. м. ПОДІЛЛЯ, ЗАЛІЩИЦЬКИЙ РАЙОН, ТЕРНОПІЛЬСЬКА обл., 48613	Телефон		0355438443	
		Факс			
		Електронна адреса		majak@gmail.com	
06	Сільськогосподарський товаровиробник, внесений або який претендує на внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації				
Декларація подається до ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ, ЧОРТКІВСЬКЕ УПРАВЛІННЯ, ЗАЛІЩИЦЬКА ДПІ (ЗАЛІЩИЦЬКИЙ РАЙОН)					

(найменування контролюючого органу, до якого подається звітність)

(грн)

Код рядка	Код доданка	I. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги постачання (без податку на додану вартість) колонка А	Сума податку на додану вартість колонка Б
1		Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7%, крім ввезення товарів на митну територію України операцій, що оподатковуються за основною ставкою	X	X
1.1	D5	операцій, що оподатковуються за основною ставкою	7 977 827	1 595 565
1.2	D5	операцій, що оподатковуються за ставкою 7%		
2		Операції з вивезення товарів за межі митної території України	X	X
2.1		операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою	-	0
2.2		операцій, що звільнені від оподаткування	-	X
3		Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	-	0
4		Нараховано податкових зобов'язань відповідно до пункту 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) за операціями, що оподатковуються за:	X	X
4.1	D1, D5, D7	основною ставкою	-	-
4.2	D1, D5, D7	ставкою 7 %	-	-
5	D6	Операції, що не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України, операції, які звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))	-	X
5.1	D6	у тому числі операції, що звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))	-	X
6	D1	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України	-	-
7	D1	Коригування податкових зобов'язань	-	-
8		Коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)) (+)	-	-
9		Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1.1 + 1.2 + 4.1 + 4.2 + 6 (+ +) + 7 (+ +) + 8) колонки Б)	X	1 595 565

Код рядка	Код доданка	II. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ	Обсяги придбання (без податку на додану вартість) колонка А	Дозволений податковий кредит колонка Б
10		Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України	X	X
10.1	D5	з основною ставкою	2 007 304	401 461
10.2	D5	зі ставкою 7 %	-	-
10.3		з нульовою ставкою та/або без податку на додану вартість	-	X
11		Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи	X	X
11.1		з основною ставкою	-	-
11.2		зі ставкою 7 %	-	-
12		Погашені податкові векселі (підрозділ 3 розділу XX Кодексу)	-	-
13	D1	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України	-	-
14	D1	Коригування податкового кредиту	-	-
15	D7	Коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях	-	-
16		Від'ємне значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду:	X	-
16.1		значення рядка 21 попереднього звітного (податкового) періоду	X	-
16.2		збільшено / зменшено залишок від'ємного значення за результатами поданих уточнюючих розрахунків*	X	-
16.3		збільшено / зменшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу*	X	-

17	Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 10.2 + 11.1 + 11.2 + 12 + 13(+/-) + 14(-/-) + 15(+/-) + 16(+/-) колонки Б))	401 461
----	---	---------

Код рядка	Код дато	Ш. РОЗРАХУНКИ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД	Сума податку на додану вартість
18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 - рядок 17 декларації) (позитивне значення), яке сплачується до державного бюджету	1 194 104
19		Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 17 - рядок 9 декларації) (позитивне значення)	-
19.1		з рядка 19 сума перевищення від'ємного значення над сумою, обчисленою відповідно до пункту 200 ¹ 3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації	-
20		сума, обчислена відповідно до пункту 200 ¹ 3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації	-
20.1		Сума від'ємного значення, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200 ¹ 3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації (рядок 19 - рядок 19.1), яка зараховується у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість	-
20.2	Д3, Д4	підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 20.2.1 - рядок 20.2.2) (рядок 3 Д3)	-
20.2.1		на рахунок платника у банку	-
20.2.2		у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету	-
20.3		зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 20 - рядок 20.1 - рядок 20.2)	-
21	Д2	Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3 декларації) (переноситься до рядка 16.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)	-

-	Відмітка про перехід на місячний податковий період з поточного звітного (податкового) періоду
-	Відмітка про подання за останній звітний (податковий) період у разі анулювання реєстрації платником податку
-	Відмітка про застосування касового методу податкового обліку

Відмітка про подання до декларації	
X	розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Д1) (додаток 1)
-	довідки про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2) (додаток 2)
-	розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3) (додаток 3)
-	заяви про погашення суми бюджетного відшкодування та або суми коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку та або врахування регресивної суми платника податку, що реорганізується, в обчислювальній реєстраційній сумі правонаступника (Д4) (додаток 4)
X	розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5) (додаток 5)
-	розрахунок сум податку на додану вартість, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємств (організацій) осіб з інвалідністю (Д6) (додаток 6)
-	розрахунок (перерахунок) частки використання товарів послуг, нематеріальних активів в оподатковуваних операціях (Д7) (додаток 7)
-	заяви про допущення продавцем товарів послуг помилки при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та або порушення продавцем покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та або розрахунок коригування (Д8) та відповідних документів
-	розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними в статті 16 ¹ Закону України "Про державну підтримку сільськогосподарства України", та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС9) (додаток 9)
-	заяви про вибір квартального звітного (податкового) періоду (додаток 1 до Порядку)
-	повідомлення про делегування філіям (структурним підрозділам) права складання податкових накладних та розрахунків коригування (додаток 2 до Порядку)
-	шт. оригіналів митних декларацій (у разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося не з використанням електронної митної декларації)
-	доповнення (за довільною формою) відповідно до пункту 46.4 статті 46 розділу II Кодексу

Збільшено/зменшено зашток від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу на підставі податкового повідомлення-рішення та/або уточнюючого розрахунку

Дата	Номер	Сума, грн (+/-)
------	-------	-----------------

Дата подання 1 8 0 2 2 4 7 1

Наведена інформація є повною і достовірною

Керівник (уповноважена особа) фізична особа (законний представник)

В.І. Ландяк

В.І. Ландяк
(підписати та прізвище)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта 2

2 6 0 4 0 0 4 0 1 1

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

Г.В. Лопушняк

Г.В. Лопушняк
(підписати та прізвище)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта 2

2 4 6 0 9 2 1 8 6 2

Зазначається код за ЄДРПОУ платника податку або реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами, або реєстраційний номер облікової картки платника податків - фізичної особи

Серію (за наявності) та номер паспорта зазначають фізичні особи, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті