

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

Тищук Юрій Олександрович

Облік і аудит податкових розрахунків з податку на додану вартість
Accounting and audit of tax payment of value added tax

Бакалаврська робота

Виконав студент групи ОПД-41
Ю. Тищук

підпис

Науковий керівник

Питель С.В.

Підпис

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__»_____ 20__ р.

Зав. кафедри, к.е.н., доцент

Починок Н.В.

Прізвище, ініціали

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	6
1.1. Роль і значення податку на додану вартість, його економічна сутність.....	6
1.2. Методика обчислення та справляння податку на додану вартість до бюджету.....	13
1.3. Аналітичний і синтетичний облік податку на додану вартість.....	41
1.4. Порядок складання та представлення звітності з податку на додану вартість.....	49
Висновки до розділу 1.....	53
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ.....	55
2.1. Завдання, значення та джерела проведення аудиту податку на додану вартість.....	55
2.2. Методика аудиту податкових зобов'язань з податку на додану вартість.....	68
2.3. Аудит податкового кредиту та суми податку на додану вартість до сплати.....	73
Висновки до розділу 2.....	76
ВИСНОВКИ	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	79

ВСТУП

Сучасний економічний розвиток України та її регіонів в значній мірі визначаються станом податкової політики. Податкові реформи, впроваджені в останні роки, в повній мірі відобразили значення та вплив податків на розвиток соціально-економічних процесів в Україні.

Податки – найбільш ефективний інструмент регулювання економічних процесів. Державне регулювання економіки шляхом застосування збалансованого економічного зростання, ефективного використання ресурсів, стимулювання інвестицій та підприємницької активності.

Велика кількість податків і зборів, недосконалість податкового законодавства, великий податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і тієї ж господарської операції в бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей в законодавстві тощо, збільшують і без того значний ризик, властивий для підприємств. А великі штрафні санкції, які накладаються за порушення податкового законодавства, та пені, що стягується за прострочення платежів, ще більше ускладнюють вирішення цих питань на підприємстві.

У наукових і практичних публікаціях по-різному трактуються існуючі методи обліку розрахунків із фінансовими органами держави, визначення кінцевих фінансових результатів й податкових зобов'язань.

Розвитку теорії і практики обліку та аудиту розрахунків з податком на додану вартість сприяли роботи як західних економістів К.Друрі, Макконелла, Б.Нідлза, П.Самуельсона, П.Фрідмана, Ч.Т. Хорнгрена, так і вітчизняних – М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, З.В. Задорожного, В.І. Єфіменка, Я.Д. Крупки, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.В. Сопка та інших.

Саме тому актуальність теми обліку та аудиту розрахунків з податку на додану вартість диктується, насамперед, тим, що своєчасне його проведення допомагає вирішити питання щодо бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, запобігання виникнення фінансових санкцій у майбутньому.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є теоретичне

дослідження та практичне застосування методики обліку і аудиту розрахунків на додану вартість.

У відповідності з метою була поставлена сукупність наступних завдань:

- розкрити сутність та значення податку на додану вартість як об'єкту облікового процесу та основи надходження державних доходів;
- визначити основні принципи та класифікацію податків та платежів;
- дослідити нормативно-правове забезпечення та документальне оформлення розрахунків з податку на додану вартість;
- визначити проблеми організації та методику проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість.

Об'єктом дослідження бакалаврської роботи є ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

Предметом дослідження виступає комплекс теоретичних, методичних й практичних питань щодо обліку та аудиту розрахунків за податком на додану вартість.

Методи дослідження. Теоретичною й методологічною основою роботи є діалектичний метод пізнання, який дає змогу вивчати економічні явища у розвитку й взаємозв'язку. Застосований метод теоретико-емпіричного дослідження, який включає у себе аналіз і синтез, історико-логічну аргументацію, порівняння й узагальнення.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямків і конкретних теоретичних та практичних рекомендацій щодо обліку та аудиту податкових розрахунків з податку на додану вартість, які можуть бути використані в практичній діяльності на досліджуваному підприємстві.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження була опублікована стаття на тему: «Роль та функції податків в економіці держави» в Збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності» (Тернопіль, 2019).

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Роль і значення податку на додану вартість, його економічна сутність

В умовах реформування національної економіки податок на додану вартість є основним непрямим податком. Економічний зміст його полягає в оподаткуванні доданої вартості, а платником його, як і всіх інших непрямих податків, є споживачі товарів (робіт, послуг), що оподатковуються.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем [3, с. 26].

Якщо розуміти буквально, то ПДВ – це податок на додану вартість, створену на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування.

Додана вартість – це прибуток, заробітна плата з нарахуваннями на неї та інші витрати, пов'язані з виробничим процесом [11, с.50].

Нарахування та сплата податку на додану вартість здійснюється згідно із розділом V Податкового кодексу України(зі змінами) [76].

В багатовіковій історії людства податок на додану вартість – порівняно новий вид податку. Вперше він був ведений у Франції в 1954 р. економістом М.Лоре. Потім ПДВ набув широкого поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х рр.) і дещо пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягується майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово-розвинуті країни. Поряд з цим слід також зазначити, що даний податок й досі не запроваджений в таких країнах як Австрія, Швейцарія, США. У кінці 80-х – на початку 90-х рр. ПДВ було введено в країнах Східної Європи (Болгарія,

Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні і Росії ПДВ введено в 1992 р. [38].

Податок на додану вартість був запроваджений в Україні Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року № 14–92. До Декрету вносилися численні зміни та доповнення. З 1997 року адміністрування ПДВ проводилося згідно із Законом України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість», а з 2011 року – відповідно до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р №2755-VI з урахуванням змін та доповнень.

Податок на додану вартість є одним із різновидів універсальних акцизів, є непрямим податком. ПДВ як непрямий податок є ціноутворюючим і має тим більший вплив на загальний рівень цін в державі, чим вище ставка податку та обсяг товарів, робіт та послуг, що входить до об'єкту оподаткування [12, с. 3].

З розвитком виробництва товарів тривалого використання розширювалася й сфера підакцизних товарів: до неї почали входити телевізори, мотоцикли, автомобілі, велосипеди, холодильники тощо. Розширення асортименту споживчої продукції обмежувало розвиток акцизів в специфічній формі. Запровадження нових акцизів на кожний товар або групу товарів (робіт, послуг) збільшувало затрати на збір податків. Динамічні зрушення в споживанні вимагали відповідних змін в податковому законодавстві. Так виник універсальний акциз, який автоматично враховував всі зміни в товарному асортименті і котрим став оподатковуватись валовий оборот торгівельного або промислового підприємства. В більшості країн світу універсальний акциз в наш час використовується у формі податку на додану вартість.

По суті, додана вартість наближається за своїм обсягом до заново створеної вартості (частини національного доходу), виробленої в даній господарській структурі (ланці). Визначення доданої вартості дає змогу обчислити всі ті податки, котрі дана господарська ланка заплатила при

закупівлі товарів (робіт, послуг). Якщо виходити з того, що додана вартість – це створений прибуток чи вартість чистої продукції, то в цьому випадку додана вартість визначається шляхом додавання її складових елементів – заробітної плати, відсотків, ренти і прибутку [91, с. 86].

У статистичному підрахунку показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво й реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів.

Наочніше створення доданої вартості й нарахування ПДВ показано на рисунку 1.1.

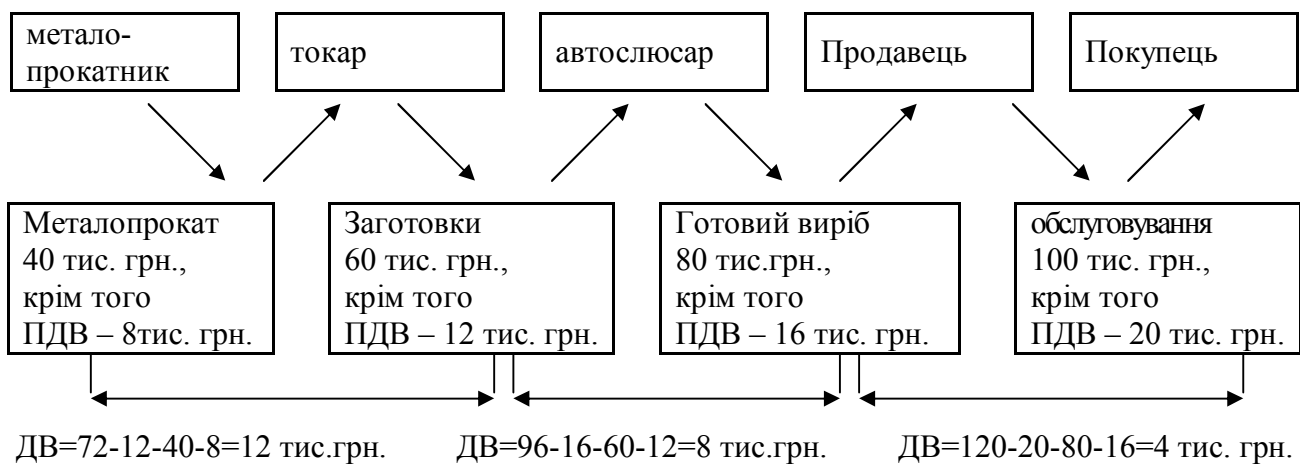


Рис. 1.1. Створення доданої вартості як об'єкту оподаткування (складено автором на прикладі досліджувального підприємства)

Під час кожної операції купівлі-продажу податок нараховується за стандартною ставкою 20%, а фактично виплачується в сумі, зменшеній на величину ПДВ, сплачену на попередній стадії. Кінцевий споживач оплачує товар за ціною, збільшеною на всю суму платежів ПДВ, авансованих на попередніх стадіях виробництва і руху товару.

Як бачимо, в платника податку (юридичної особи) додана вартість вимірюється різницею між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарських одиниць, котрі являються платниками ПДВ.

Об'єкт оподаткування – додана вартість – створюється всіма незалежними учасниками виробничо-комерційного процесу. Якщо уявити

собі компанію як єдине ціле із закінченим виробничо-торгівельним циклом (від власної сировини і виготовлення виробничого обладнання до реалізації готової продукції), то повна вартість продукції, що реалізується, стала б результатом власної діяльності такої компанії, а базою податку на додану вартість вважалася б величина чистої суми продажу. В нашому прикладі через процес послідовних стадій виробництва й реалізації продукції загальна додана вартість дорівнює вартості остаточного продажу кінцевому споживачеві без податку на додану вартість [69].

Економічні та організаційно-технічні характеристики забезпечили податку на додану вартість переваги перед іншими типами оподаткування обороту або універсальними акцизами.

Податок на додану вартість характеризується рядом суттєвих переваг. Зупинимося на деяких з них більш детально. Не дивлячись на те, що він представляє собою, по суті, різновид акцизу, це все ж таки універсальний фінансовий інструмент.

Так, з допомогою ПДВ з'являється можливість регулювання фонду заробітної плати і ціни. Він дає можливість ліквідувати лишні ланки господарського управління. Крім того, податок дозволяє відносно точно визначити реальну вартість кожного товару і на основі цього увійти в основу формування економічних пропорцій.

Вважаємо, що застосування ПДВ в країнах з розвиненою ринковою економікою не тільки в фіскальному, але й в регулюючому аспекті, дозволяє використовувати даний важіль як засіб стримування кризи надвиробництва і прискореного витіснення з ринку слабких виробників.

Слід зауважити, що ПДВ має внутрішній «вбудований» механізм взаємної зв'язки платниками податкових зобов'язань. Він не знає дискримінації платників в залежності від їх ролі і місця в господарському процесі, ПДВ нейтральний по відношенню до переміщення товарів і послуг, розміщення ресурсів.

Оскільки, ПДВ дає можливість автоматично отримувати кон'юнктурний

прибуток, породжений інфляцією, і цим самим стримувати невиправдане збільшення цін, його використовують в антиінфляційних процесах держави.

Являючись, в принципі, податком на кінцеве споживання, котрий лягає на покупців і бюджетну сферу, ПДВ при досить високій ставці і високих темпах інфляції перетворюється в один із факторів, що стримують розвиток виробництва. Відбувається це внаслідок зростання цін і стримування на основі цього можливостей оплати покупцем товарів (робіт, послуг).

Звісно, ці кошти повернуться до споживача (або з бюджету, або в той момент, коли він сам реалізує продукцію), але при умові, що ланцюг операцій реалізації не перерветься або настане з певним кроком «запізнення», коли частково ці кошти будуть знецінені інфляцією.

Дотримуємось думки, що найбільш цінною економічною перевагою податку на додану вартість є його здатність не спотворювати поведінку платників як учасників господарсько-комерційного процесу, не міняти економічних рішень під впливом ПДВ.

Т.М. Мараховська вважає, що додана вартість – це ринкова ціна обсягу продукції, виробленої фірмою, мінус вартість спожитої сировини та матеріалів, придбаних у постачальників [64].

С. Алексащенко розглядає додану вартість, як різницю між виручкою підприємства від продажу своїх товарів і вартістю придбаних матеріалів, використаних у виробництві [1, с.94].

Як зазначає О. Дяковський ПДВ – це непрямий податок (внутрішній податок на споживання, один з різновидів універсальних акцизів), який сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання, пропорційно до вартості, створеної на відповідній стадії [37, с.13].

На нашу думку, додану вартість можна трактувати наступним чином: це вартість, яка створюється на кожному наступному етапі виробництва, включає в себе заробітну плату, фінансові витрати, витрати на рекламу та ін., за вирахуванням вартості придбаних матеріалів

Однак, необхідно також враховувати й те, що використання податку на додану вартість характеризується не лише його позитивними сторонами. Цілий ряд спірних, або негативних моментів роблять дуже актуальними дискусії щодо необхідності справляння даного податку. Розглянемо деякі з цих моментів. (рис. 1.2.)

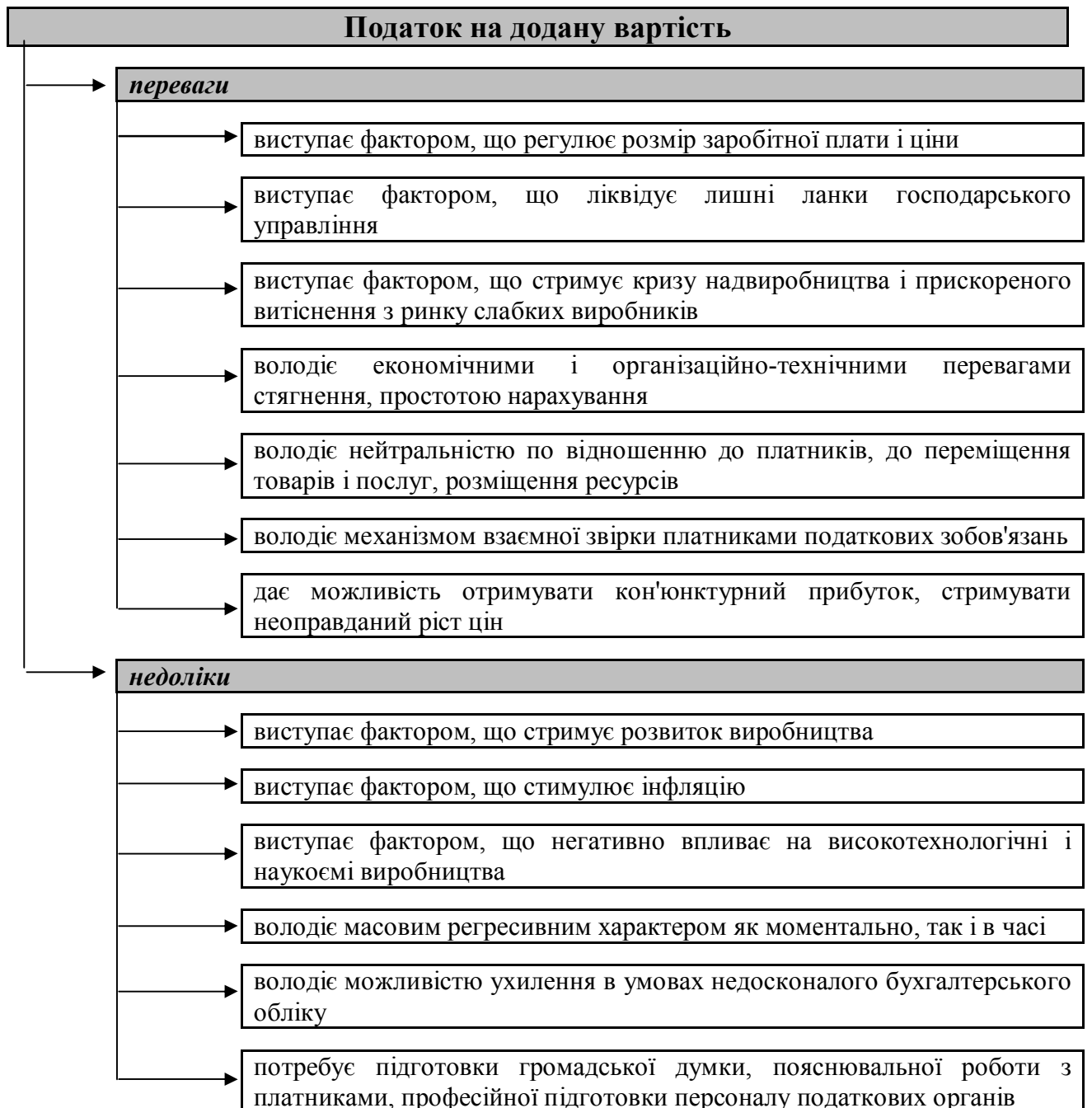


Рис. 1.2. Переваги і недоліки податку на додану вартість [52, с. 217]

Слід зауважити, що застосування ставок ПДВ на рівні 20% стимулює

як інфляційні процеси в цілому, так й негативно впливає на високотехнологічні і наукомісткі виробництва. Тому, хоча й застосовувана ставка робить податок на додану вартість одним із головних джерел наповнення бюджету, але видимість його бездефіцитності дуже оманлива. Саме в зв'язку з цим оптимальну ставку ПДВ економісти частіше за все пов'язують з рівнем 15-18%.

Етапи надходження податку на додану вартість в українській економіці відображено на рисунку 1.3.

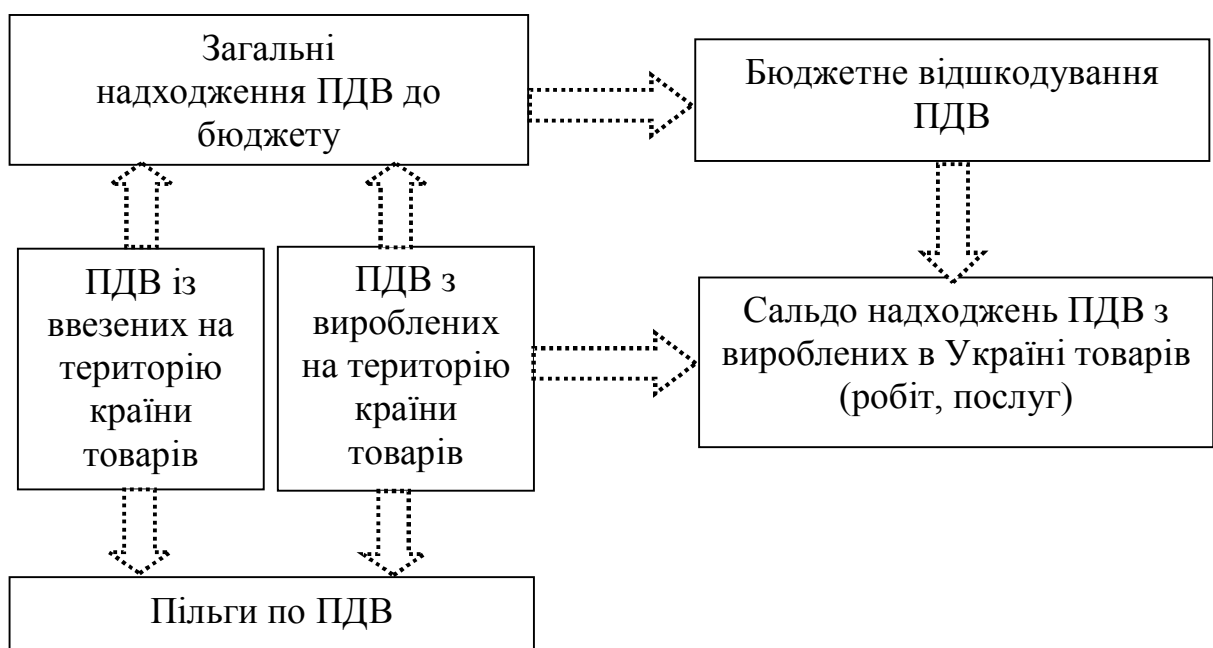


Рис. 1.3. Етапи надходження ПДВ [102 с. 17]

Зайнявши домінуючі позиції в світовій податковій системі, ПДВ зберігає й деякі негативні риси, пов'язані з можливістю ухилення від його сплати. Тому в системі ПДВ виключне значення має досконалий і вичерпний бухгалтерський облік, реєстрація всіх операцій.

Світовий досвід також показує, що важливою проблемою введення податку на додану вартість є підготовка громадської думки, пояснювальна робота з платниками і професійна підготовка персоналу фіскальних органів.

Як правило, ПДВ є масовим регресивним податком на товари і послуги широкого споживання. Справді, якби весь дохід, отриманий платником

протягом життя, використовувався виключно на споживання, ПДВ можна було б вважати пропорційним податком, рівномірним у часі. Але ж більша частина доходів накопичується і капіталізується.

Таким чином, в ПДВ співіснують суперечливі риси, які гармонійно поєднуються в єдине ціле. Так, ПДВ, виконуючи чисто фіскальні функції, одночасно здійснює економічний вплив на важливі макроекономічні показники: виступає як дефлятор, скорочує обсяг споживання, потенційно створює можливість зниження рентабельності майбутніх інвестицій. Одночасно ріст податкових поступлень зменшує бюджетний дефіцит, скорочує потребу в державних позиках, сприяє зниженню рівня відсотку і тим самим стимулює інвестування.

Економічні риси податку на додану вартість належним чином були оцінені діловим світом. З'явилися пропозиції про заміну податку на прибуток корпорацій податком на додану вартість. Адже в порівнянні з податком на прибуток корпорацій ПДВ має ті фіскальні й етичні переваги, котрі роблять не вигідними окремі внутріфірмові, так звані трансфертні ціни, він не реагує і на такі хитрощі бізнесу, як фіктивне списання майна, прискорена амортизація, практика підвищення затрат, маніпуляції з відсотками по боргу.

Отримавши симпатії ділових кіл, ПДВ був зустрітий прохолодно й навіть вороже широкими соціальними верствами. Але вдалося знайти спосіб нейтралізації суспільного обурення, виключивши з сфери ПДВ найбільш соціально значимі цінності: землю, страхування, поштову службу, освіту і охорону здоров'я, не забувши навіть про ритуальні послуги. На вартість продуктів харчування, на комунальні послуги, дитячий одяг і взуття, житлове будівництво і послуги транспорту запропоновані, за деяким виключенням, застосовуються нульові ставки.

Одночасно, податок на додану вартість завоював репутацію унікального фіскального інструмента оптимального розподілу ресурсів. Суспільно необхідні перерозподільчі мікро- і макроекономічні ефекти цього

податку виявились найбільш суспільно прийнятними. Ось чому ПДВ широко використовують для підвищення темпів економічного зростання.

Отже, податок на додану вартість є універсальним фінансовим механізмом в ціноутворенні і має тим більший вплив на загальний рівень цін в державі, чим вище ставка податку та обсяг товарів, робіт та послуг, що входить до об'єкту оподаткування.

Однак, через свою адміністративну важкість податок на додану вартість малоефективний в тих країнах, які ще не досягли рівня впорядкованої ринкової економіки, високої фіскальної дисципліни, цивілізованої громадської поведінки.

1.2. Методика обчислення та справляння податку на додану вартість до бюджету

Найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування в ринкових умовах господарювання вважають податок на додану вартість, котрий відіграє особливу роль у системі державних фінансів. Він є провідним непрямим податком у вітчизняній економіці та в країнах-членах ЄС, оскільки частка його надходжень у доходах державних бюджетів країн досягає 45%.

Податок на додану вартість – це непрямий податок на споживання, який вилучає до бюджету частину доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва та обігу. Він включається у вигляді націнки до вартості товарів, послуг й повністю сплачується кінцевим споживачем товарів, послуг [69]. Алгоритм розрахунку податку на додану вартість наведено на рисунку 1.4.

Хоча за своїм змістом платником ПДВ є кінцевий споживач, але юридично таким платником визначається особа, яка отримує такий податок у складі ціни товару. Для імпорту платником податку є безпосередній імпортер.

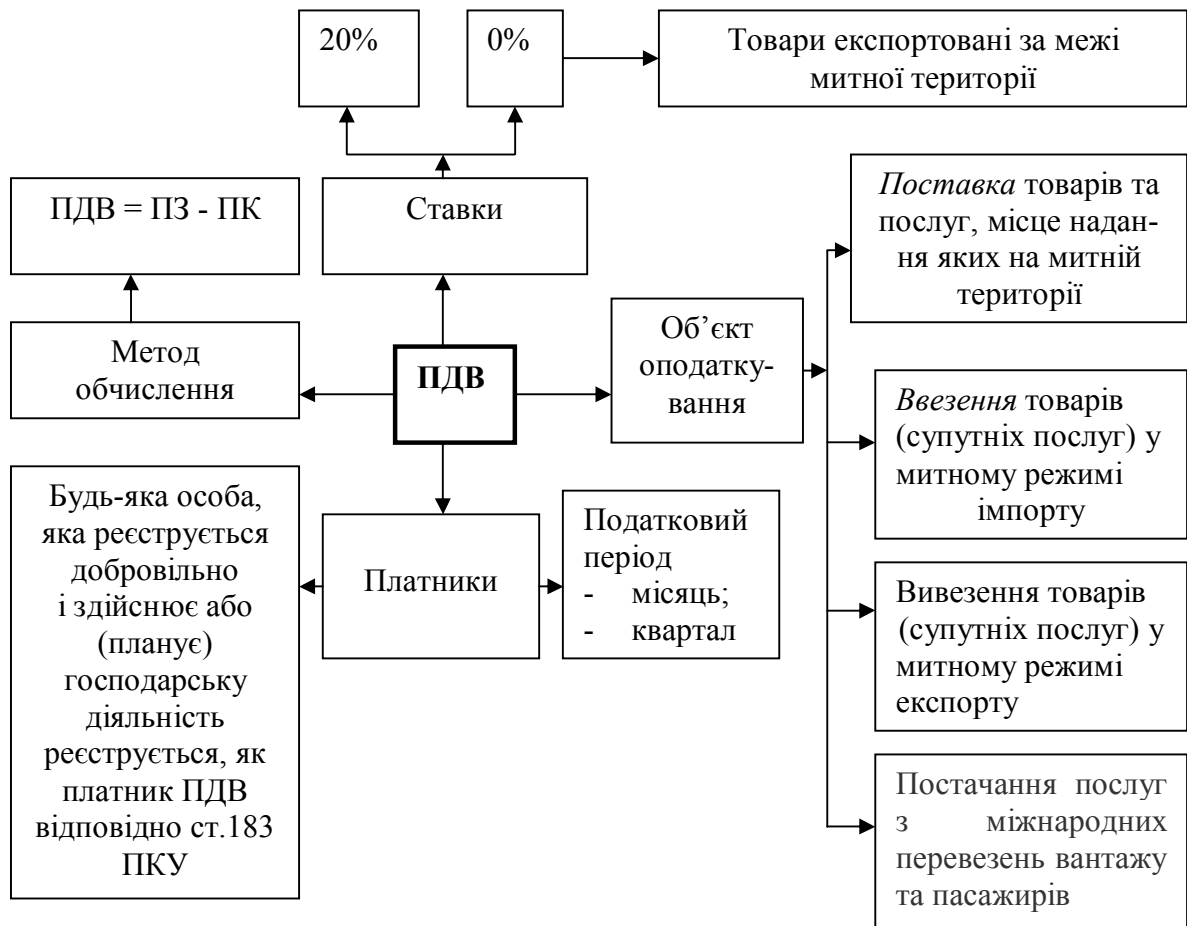


Рис.1.4. Схема розрахунку податку на додану вартість

Як зазначено в ст. 180 ПКУ платником податку на додану вартість є [76]:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 ПКУ;

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

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

✓ особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним

законодавством;

✓ особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та всупереч умовам чи цілям її надання згідно із ПКУ, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

Вказані норми не застосовуються до операцій з ввезення на митну територію України фізичними особами (громадянами) чи суб'єктами підприємницької діяльності, які не є платниками податку, культурних цінностей, зазначених у пункті 197.7 статті 197 ПКУ;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном [76].

Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми цього підпункту не поширюються на управителів майна, які здійснюють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;

б) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у статті 243 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів чи послуг, визначеної пунктом 181.1 статті 181 ПКУ, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із

законодавством;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції [76].

В свою чергу, обов'язковій реєстрації як платник податку підлягає:

- особа, у якої загальний обсяг оподатковуваних операцій з поставки товарів протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування ПДВ);

- особа, що уповноважена вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності та підприємствами зв'язку, що перебувають у підпорядкуванні платника податку;

- особа, яка поставляє товари (послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж;

- особа, що здійснює операції з реалізації конфіскованого майна – незалежно від обсягу операцій.

Не сплачується податок на додану вартість при імпорті фізичними особами, які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, але ввозять товари (предмети) у супроводжувальному багажі або отримують їх як поштове відправлення у межах неторгового обороту в обсягах, що не підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства.

Державна фіскальна служба України веде реєстр платників податку, присвоюючи їм податкові номери, які використовуються для справляння податку на додану вартість.

Особи, які підлягають обов'язковій реєстрації зобов'язані зареєструватися як платник податку у податковому органі за їх місцезнаходженням (місцем проживання).

Особа, яка не зареєструвалась платником податку, будучи зобов'язана це зробити, несе відповідальність як зареєстрований платник податку, але без права на нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування.

В будь-якому випадку платник податку, який не підлягає обов'язковій реєстрації, може зареєструватись як платник податку добровільно.

Базовий податковий період з податку на додану вартість становить один календарний місяць. Як виняток, платник, обсяг оподатковуваних операцій якого за рік не досягнув 1 млн. грн., може вибрати квартальний податковий період. Заява про перехід на квартальний податковий період подається разом з податковою декларацією за грудень, а звітування в кварталному режимі починається з першого кварталу наступного року.

Об'єктом оподаткування з ПДВ, згідно з розділом V Податкового кодексу України є три види операцій:

1. Поставка товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України;
2. Ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту;
3. Вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту, поставка транспортних послуг по перевезенню пасажирів, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України.

Зауважимо, що до операцій, котрі не є об'єктом оподаткування, відносять:

1) операції, які за своїм змістом є поставкою товарів (послуг) на митній території України, але під час зазначених операцій додана вартість не створюється. Насамперед це стосується фінансового ринку тощо. До таких операцій відносять:

- випуск (емісія), розміщення у будь-які форми управління та продаж (погашення, викуп) за кошти цінних паперів, включаючи

інвестиційні та іпотечні сертифікати,

- сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах;
- обмін цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери;
- розрахунково-клірингова, реєстраторська та депозитарна діяльність на ринку цінних паперів, а також діяльність з управління активами;
- передача майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;
- повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;
- нарахування та сплата процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку Національного банку України;
- передача майна у заставу (іпотеку), повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;
- надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів;
- обіг валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України, за винятком тих, що використовуються для нумізматичних цілей;
- виплата дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;
- безоплатна передача у державну власність чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність

об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника податку, якщо такі операції здійснюються за рішеннями Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятими у межах їх повноважень;

- поставка позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.

2) об'єктом оподаткування не є операції, які по суті не підпадають під визначення об'єкту, наведеного у ст. 185 ПКУ [76]. Насамперед це стосується поставки послуг за межами митної території України.

Слід зауважити, що важливим моментом для обчислення ПДВ є встановлення бази оподаткування. Базу оподаткування для вітчизняних і імпортованих товарів наведено на рисунку 1.6.

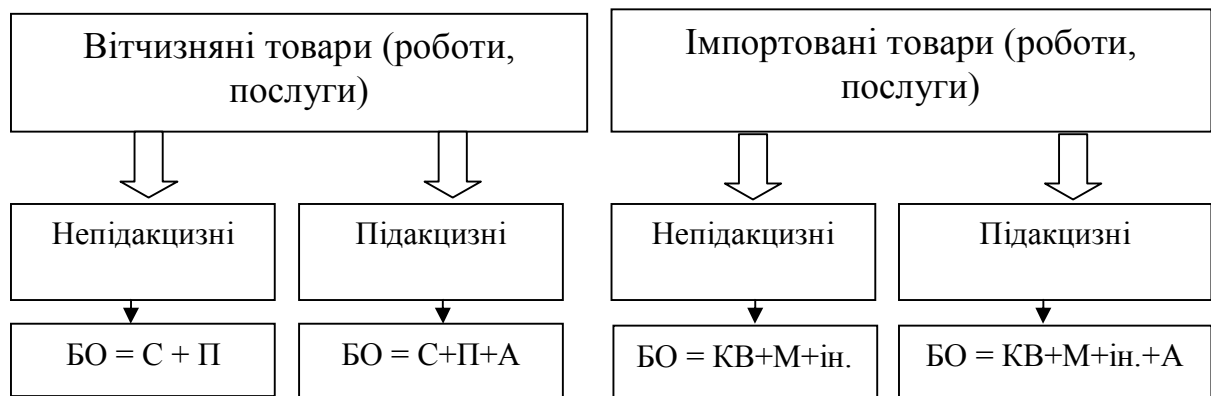


Рис.1.6 База оподаткування податку на додану вартість

де: БО – база оподаткування, С – собівартість, П – прибуток, А – акцизний збір, KB – контрактна вартість, М – мито.

Відповідно до розділу 5 ПКУ база оподаткування операцій з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів). До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних й нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо

покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (послуг). У разі якщо звичайна ціна на товари (послуги) перевищує договірну ціну на такі товари (послуги) більше ніж на 20 відсотків, база оподаткування операції з поставки таких товарів (послуг) визначається за звичайними цінами.

Оскільки, для товарів, які імпортуються на митну територію України платниками податку, визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому товар (товарна партія) вперше підпадає під режим митного контролю відповідно до митного законодавства.

А для послуг, котрі постачаються нерезидентами з місцем їх надання на митній території України, визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому було складено акт, який засвідчує факт отримання послуг.

Відповідно, якщо після поставки товарів (послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за поставкою перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню.

Порядок визначення бази оподаткування ПДВ наведено в Додатку А

Слід зауважити, що в механізмі обчислення податку на додану вартість передбачено звільнення від оподаткування ряду операцій. Ці операції утворюють п'ять груп :

- 1 – операції соціального змісту,
- 2 – послуги державних органів культури та охорони здоров'я,
- 3 – операції закладів освіти,
- 4 – окремі операції виробничого змісту,
- 5 – інші операції.

До першої групи відносяться операції:

- поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, які виконують функції роздавальних пунктів;

- поставки товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;

- поставки послуг з виплати і доставки пенсій із системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, пенсійних виплат за недержавним пенсійним забезпеченням, страхових виплат (у тому числі анuitетів) за договорами довгострокового страхування життя, з банківських пенсійних рахунків, за пенсійними вкладками, а також грошової допомоги населенню, яка надається за рахунок бюджету відповідно до затверджених соціальних програм;

- надання в порядку та в межах норм, встановлених КМУ, послуг з :

- утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, кімнатах-розподільниках установ Міністерства внутрішніх справ України;

- утримання осіб у будинках для престарілих та інвалідів;

- харчування та облаштування на нічліг осіб, які не мають житла, у спеціально відведених для цього місцях;

- харчування дітей у школах, професійно-технічних училищах та громадян у закладах охорони здоров'я;

- харчування, забезпечення речовим майном, комунально-побутовими та іншими послугами, що надаються спецконтингенту в установах пенітенціарної системи;

До другої групи відносяться операції:

- поставки послуг з реєстрації актів громадянського стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно з законодавством;

- поставки (у тому числі аптечними закладами) зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів

медичного призначення за переліком, що щорічно визначається Кабінетом Міністрів України до 1 вересня року, попереднього звітному. Якщо у такий строк перелік не встановлено, діє перелік минулого року;

- поставки послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на надання таких послуг, а також поставки послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей – інвалідів, що мають ліцензію на поставку таких послуг;

До третьої групи відносяться операції:

- поставка (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України;

- надання послуг з перевезення осіб пасажирським транспортом (крім таксомоторів) у межах населеного пункту, тарифи на які регулюються органом місцевого самоврядування відповідно до його компетенції, визначеної законом. Це звільнення не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат);

До четвертої групи відносяться операції:

- операції з поставки послуг по перевезенню (переміщенню) пасажирів та вантажів транзитом через територію і порти України;

- поставки житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першої поставки.

Під першою поставкою житла (об'єкта житлового фонду) розуміється:

а) перше передання готового новозбудованого житла (об'єкта житлового фонду) у власність покупця або поставка послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження такого житла за рахунок замовника;

б) перший продаж реконструйованого або капітально відремонтованого

житла покупцю, який є особою, іншою, ніж власник такого об'єкта на момент виведення його з експлуатації у зв'язку з такою реконструкцією або капітальним ремонтом, або поставка послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) з такої реконструкції чи капітального ремонту за рахунок замовника. Норми цього підпункту поширюються також на першу поставку дачних або садових будинків, а також будь-яких інших об'єктів власності, зареєстрованих згідно із законодавством як житло, індивідуальних гаражів чи індивідуальних місць на гаражних стоянках;

- поставки товарів (крім підакцизних товарів) та послуг (крім грального і лотерейного бізнесу та послуг з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку (далі - комісіонера) здійснювати поставку товарів від імені та за дорученням іншої особи (далі – комітента) без передання права власності на такі товари), що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва [76].

Безпосереднім вважається виготовлення товарів, унаслідок якого сума витрат, понесених на переробку (обробку, інші види перетворення) сировини, комплектуючих, складових частин, інших покупних товарів, які використовуються у виготовленні таких товарів, становить не менше 8 відсотків продажної ціни таких виготовлених товарів;

- операції з безкоштовної передачі продукції (робіт, послуг) власного виробництва допоміжними сільськими господарствами й лікувально-

виробничими трудовими майстернями (цехами, дільницями) будинків-інтернатів та територіальних центрів по обслуговуванню самотійних громадян похилого віку (пенсіонерів), за умови, що така передача здійснюється для забезпечення власних потреб зазначених закладів;

- поставки в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та подання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці і війни, реабілітованим громадянам, інвалідам праці, інвалідам дитинства, самотніми особам похилого віку, особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, та школам, дошкільним закладам, інтернатам, закладам охорони здоров'я;

- операції з імпорту товарів морського промислу (риба, ссавці, мушлі, ракоподібні, водні рослини тощо, охолоджені, солоні, морожені, консервовані, перероблені в борошно або в іншу продукцію), видобутих (виловлених, вироблених) суднами, зареєстрованими у Державному судовому реєстрі України.

До п'ятої групи відносяться операції:

- передача конфіскованого майна, знахідок, скарбів або майна, визнаних безхазяйними, у власність держави або у розпорядження державних органів або організацій, уповноважених здійснювати їх збереження або поставку згідно із законодавством;

- поставки (продажу, передачі) земельних ділянок, земельних паїв, крім тих, що знаходяться під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості відповідно до законодавства; орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів;

- безкоштовна передача рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим

залізницям або підприємствам залізничного транспорту загального користування державної форми власності в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

- безоплатної приватизації житлового фонду, включаючи місця загального користування (у тому числі підвали та горища) у багатоквартирних будинках, присадибних ділянок та земельних паїв відповідно до законодавства, а також з надання послуг, отримання яких відповідно до законодавства є передумовою приватизації такого житлового фонду, присадибних ділянок та земельних паїв, а також приватизації цілісних майнових комплексів.

Не підлягають звільненню від оподаткування операції з подання благодійної допомоги у вигляді товарів (робіт, послуг), оподатковуваних акцизним збором, цінних паперів, нематеріальних активів та товарів (робіт, послуг), призначених для використання у господарській діяльності, а також тих що ввозяться на митну територію України, крім товарів, які підпадають під дію міжнародних договорів, згода на укладення яких надана Верховною Радою України:

- оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунку Державного казначейства України;

- безкоштовна передача приладів, обладнання, матеріалів науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III - IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави;

- операції з поставки товарів (робіт, послуг), передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав та представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання дипломатичним персоналом цих дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з особами цього персоналу. Порядок звільнення та перелік операцій, що підлягають звільненню, встановлюються

Кабінетом Міністрів України виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;

- операції з поставки послуг, що надаються іноземним судам та оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами;

- операції з поставки послуг по перевезенню (переміщенню) пасажирів та вантажів транзитом через територію і порти України;

- операції з виконання робіт та поставки послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження видавництвами, видавничими організаціями, підприємствами поліграфії, розповсюджувачами книжкової продукції, виробленої в Україні, операції з виробництва та поставки паперу і картону, вироблених в Україні для виготовлення книжкової продукції;

- операції з виконання робіт та поставки послуг суб'єктами підприємницької діяльності – резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону.

- операції з поставки відходів і брухту чорних металів, у тому числі операції з імпорту таких товарів за переліком товарів, визначеним Кабінетом Міністрів України.

Ставки податку на додану вартість становлять:

- 20% бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг);
- 0% до бази оподаткування;

Об'єкти оподаткування, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка оподатковуються за ставкою 20 %.

Податок становить 20 % від бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг).

За нульовою ставкою оподатковуються операції з експорту товарів та супутніх такому експорту послуг;

- поставки послуг, що складаються із робіт з рухомим майном,

попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або одержувачем-нерезидентом.

- поставки для заправки або постачання морських, повітряних суден;
- поставки товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах);
- поставки транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річковим транспортом по перевезенню пасажирів та вантажу;
- поставка транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річковим транспортом по перевезенню пасажирів багажу та вантажобагажу за межами державного кордону України, а саме:
 - від пункту за межами державного кордону України до пункту знаходження зовнішнього митного контролю України;
 - від пункту знаходження зовнішнього митного контролю України до пункту за межами державного кордону України;
 - між пунктами за межами державного кордону України, а також авіаційним транспортом;
- від пункту проведення митних процедур з пропуску пасажирів, багажу та вантажобагажу через митний кордон за межі митного кордону України (включаючи внутрішні митниці) до пункту за межами державного кордону України; між пунктами за межами митного кордону України;
- поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання.
- поставки товарів (крім підакцизних товарів) та послуг (крім грального і лотерейного бізнесу та послуг з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого комісіонера здійснювати поставку товарів від імені та за дорученням

комітента без передання права власності на такі товари), що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 % суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва.

Нульова ставка податку не застосовується, якщо товари (супутні послуги), що експортуються, звільняються від оподаткування, за виключенням поставки періодичних видань та поставки лікарських засобів та виробів медичного призначення.

Звітні періоди та строки подання податкової декларації з податку на додану вартість наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Звітні періоди та строки подання податкової декларації з ПДВ

Податковий період	Платники	Строки подання податкової декларації з ПДВ
1	2	3
Місяць	<ul style="list-style-type: none"> – Для всіх платників, крім випадків визначених законом кварталним періодом – У разі якщо протягом будь-якого періоду з початку застосування кварталного податкового періоду обсяг оподатковуваних операцій платника податку перевищує суму у розмірі 1 млн. грн., такий платник податку зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період починаючи з місяця, на який припадає таке перевищення 	Протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця

1	2	3
Квартал	<p>– якщо особа реєструється платником податку з дня іншого, ніж перший день календарного місяця, першим податковим періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;</p> <p>– якщо податкова реєстрація особи анулюється у день інший, ніж останній день календарного місяця, то останнім податковим періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання</p>	Протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця

Слід зауважити, що для обчислення й сплати податку важливо встановити дату виникнення податкових зобов'язань й право платника на податковий кредит.

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоду, визначена згідно з ПКУ [12, с. 9].

Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти – дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку; чи дата відвантаження товарів.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів (супутніх послуг) вважається дата подання ввізної митної декларації. Дати виникнення податкових зобов'язань наведено в таблиці 1.2.

Дата виникнення податкових зобов'язань

Вид господарської операції	Дата
поставка товарів (робіт, послуг)	Дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: - або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок; - або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку
поставка товарів (робіт, послуг) з використанням торговельних автоматів	для виймання з таких торговельних апаратів грошової виручки
поставка товарів (робіт, послуг) з використанням жетонів, карток або інших замінників гривні	для поставки таких замінників гривні
Поставка товарів (робіт, послуг) з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків	Будь-яка з подій, що сталася раніше: - або дата оформлення податкової накладної; - або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека)
бартерні операції	- дата відвантаження товарів (оформлення документів, що засвідчує факт виконання робіт); - при здійсненні операцій з нерезидентом: дата першої події імпорту товарів (робіт, послуг).
поставка товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата надходження таких коштів на розрахунковий рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді
імпорт товарів	Дата подання ввізної митної декларації
імпортування робіт (послуг)	Будь-яка з подій, що сталася раніше: - або дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку для оплати робіт (послуг); - або дата оформлення документа, який засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом
Поставки за довгостроковими контрактами	Дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту
операції фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичного передання об'єкту фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю

Попередня (авансова) оплата вартості товарів, які експортуються чи імпортуються, не змінюють значення податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку – відповідно такого експортера або імпортера;

Особа, яка протягом останніх дванадцяти календарних місяців мала оподатковувані поставки, вартість яких не перевищує суму 1 млн.грн. може вибрати касовий метод податкового обліку.

Якщо зазначений вибір здійснюється під час реєстрації такої особи як платника цього податку, касовий метод починає застосовуватися з моменту такої реєстрації й не може бути змінений до кінця року, протягом якого відбулася така реєстрація.

Рішення про вибір касового методу подається податковому органу разом із заявою про податкову реєстрацію або податковою декларацією за звітний (податковий) період, протягом якого був зроблений такий вибір.

Зазвичай, протягом строку застосування касового методу платник податку зазначає про це у податкових деклараціях з цього податку.

Слід зауважити, що платник податку, що обрав касовий метод обліку, не має права його застосовувати до:

- імпортних та експортних операцій;
- операцій з поставки підакцизних товарів.

В разі якщо обсяги оподатковуваних – операцій за наслідками звітного періоду перевищують розмір 1 млн.грн. платник податку зобов'язаний відмовитися від касового методу шляхом надіслання відповідної заяви на адресу податкового органу, в якому він є зареєстрованим як платник цього податку, разом із поданням податкової декларації за такий звітний період.

У даному випадку платник податку переходить до загальних правил оподаткування починаючи з наступного податкового періоду.

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), але не вище рівня звичайних цін, у разі якщо договірна ціна на такі товари (послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари

(послуги), та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою 20% у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання у виробництві та/або поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду.

Якщо у подальшому такі товари (послуги) починають використовуватися в операціях, які не є об'єктом оподаткування згідно зі статтею 185 ПКУ або звільняються від оподаткування, чи основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів, то з метою оподаткування такі товари (послуги), основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає початок такого використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження).

Не включаються до складу податкового кредиту:

- суми податку, якщо платник податку придбаває (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування;

- сума податку, сплачена платником податку при придбанні легкового автомобіля (крім таксомоторів), що включається до складу основних фондів;

- сума податку, сплаченого у зв'язку з придбанням (виготовленням) матеріальних та нематеріальних активів (послуг), які не призначаються для їх використання в господарській діяльності такого платника.

Зазначимо, що у разі коли на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими зазначеними цим підпунктом документами, платник податку несе відповідальність у вигляді фінансових санкцій, установлених законодавством, нарахованих на суму податкового кредиту, не підтверджену зазначеними цим підпунктом документами.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит зазначені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Дата виникнення податкового кредиту

Вид операції	Дата
Для операцій з поставки товарів (робіт, послуг)	Дата здійснення першої з подій: - або дата списання з банківського рахунка платника податку для оплати товарів (робіт, послуг) (дата виписки відповідного рахунка (товарного чека) – в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків); - або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг)
Для операцій з імпорту товарів (супутніх послуг) та по поставці послуг нерезидентом на митній території України	Дата сплати податку за податковими зобов'язаннями
Для бартерних (товарообмінних) операцій	Дата отримання товарів (робіт, послуг) виходячи зі звичайних цін
З контрактів, визнаних довгостроковими	Дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту
Для товарів (послуг), придбання (надання) яких контролюється приладами обліку	Факт отримання (надання) таких товарів (послуг)
Для операцій фінансової оренди	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу орендарем

Оскільки, податок на додану вартість вносять до бюджету продавці товарів (робіт, послуг); покупці ж сплачують цей податок у складі ціни придбаних товарів (робіт, послуг), то кожен платник податку має «вихідний» ПДВ (податкові зобов'язання) і «вхідний» ПДВ (податковий кредит), додатна різниця між якими підлягає сплаті до бюджету. Від'ємна різниця, по суті, і є тим надміру сплаченим податком, який належить відшкодувати з Державного бюджету України.

Бюджетне відшкодування – сума, що підлягає поверненню платнику ПДВ з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених ПКУ [76].

Термін відшкодування – визначений відповідно до чинного законодавства період, протягом якого з Державного бюджету України у відповідності до рішення платника, перераховується належна сума податку на додану вартість.

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду.

При позитивному значенні суми, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду.

При від'ємному значенні суми, така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди, а при його відсутності, зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Якщо у наступному податковому періоді сума має від'ємне значення, то:

а) бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередньому податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг);

б) залишок від'ємного значення після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду. Порядок бюджетного відшкодування наведено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Порядок бюджетного відшкодування

Звітний період (червень)	
Чиста сума з ПДВ має від'ємне значення	
Підприємство має податковий борг у попередні періоди	Зменшується податковий борг звітного періоду
Відсутність податкового боргу	Зменшується податковий борг наступного звітного періоду
Звітний період (липень)	
Чиста сума з ПДВ має від'ємне значення	
Підприємство має право на отримання бюджетного відшкодування виходячи із сум податкового кредиту сплаченого в попередньому звітному періоді	Підприємство має залишок від'ємного значення після бюджетного відшкодування
Звітний період (серпень)	
Залишок бюджетного відшкодування	
Бюджетне відшкодування включається до складу податкового кредиту	

Платник податку може прийняти самостійне рішення про зарахування належної йому повної суми бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань з цього податку наступних податкових періодів. Зазначене рішення відображається платником податку у податковій декларації, яку він подає за наслідками звітного періоду, в якому виникає право на подання заяви про отримання бюджетного відшкодування згідно з нормами цієї статті. При прийнятті такого рішення зазначена сума не враховується при розрахунку сум бюджетного відшкодування наступних податкових періодів.

Платник податку, який має право на одержання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення повної суми бюджетного відшкодування, подає відповідному податковому органу податкову декларацію та заяву про повернення такої повної суми бюджетного

відшкодування, яка відображається у податковій декларації. При цьому, платник податку в п'ятиденний термін після подання декларації податковому органу подає органу Державного казначейства України копію декларації, з відміткою податкового органу про її прийняття, для ведення реєстру податкових декларацій у розрізі платників.

Якщо платник податку має право на одержання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення повної суми такого відшкодування на його поточний рахунок у банку, до фіскальної служби (адміністрації) таким платником податку подається також і копія податкової декларації за відповідний період, на які службовою особою фіскального органу у момент прийняття декларації у відповідному службовому полі, розміщеному на першій сторінці декларації, здійснюється відмітка про прийняття цієї декларації (штамп податкового органу, дата, вхідний номер). При цьому вказана копія декларації з відміткою податкового органу про її прийняття повертається платнику податку для подання ним до органу Державного казначейства України; платником податку в службовому полі декларації здійснюється відмітка про отримання цієї копії.

До декларації додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування, копії погашених податкових векселів (податкових розписок), у разі їх наявності, та оригіналів п'ятих основних аркушів (примірників декларанта) вантажних митних декларацій, у разі наявності експортних операцій.

Форма заяви про відшкодування та форма розрахунку суми бюджетного відшкодування визначаються за процедурою, встановленою центральним податковим органом.

Джерелом сплати бюджетного відшкодування (у тому числі бюджетного боргу) є загальні доходи Державного бюджету України. Забороняється обумовлювати або обмежувати виплату бюджетного відшкодування наявністю або відсутністю доходів, отриманих від цього податку в окремих регіонах України.

Не мають права на отримання бюджетного відшкодування:

а) особа, яка:

- була зареєстрована як платник цього податку менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування та/або

- мала обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів;

- не провадила діяльність протягом останніх дванадцяти календарних місяців.

Щодо правил ведення податкових розрахунків зазначимо, що для створення єдиної бази даних про платників податку, особи, які згідно з законодавством є платниками податку на додану вартість, проходять спеціальну реєстрацію у податкових органах за місцем їх знаходження з метою отримання Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ та індивідуального номера, що має 12 - значний код [15].

Після проходження вищезгаданої процедури реєстрації платники отримують право на нарахування податку та складання податкової накладної при продажу товарів (робіт, послуг) для відображення податкових зобов'язань чи податкового кредиту в податковому обліку. Право складання податкових накладних, ведення реєстру податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку на додану вартість.

Податковий облік є обов'язковим для всіх платників податку на додану вартість незалежно від виду діяльності.

До податкових розрахунків з податку на додану вартість відносяться: податкова накладна; реєстр податкових накладних.

Податкова накладна – звітний податковий документ, який підтверджує виникнення податкового зобов'язання в платника податку у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), і одночасно – права на податковий кредит у покупця-платника податку в зв'язку з придбанням товарів (послуг).

Платники податку повинні зберігати податкові накладні протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань із сплати податків.

Податкова накладна заповнюється згідно з вимогами Порядку заповнення податкової накладної.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що має містити всі реквізити.

Податкова накладна видається платником податку, який поставляє товари (послуги), на вимогу їх отримувача, та є підставою для нарахування податкового кредиту.

Підставою для нарахування податкового кредиту при поставці товарів (послуг) за готівку чи з розрахунками картками платіжних систем, банківськими або персональними чеками у межах граничної суми, встановленої Національним банком України для готівкових розрахунків, є належним чином оформлений товарний чек (інший платіжний чи розрахунковий документ з визначенням загальної суми такого платежу, суми податку та податкового номера постачальника).

У разі відмови з боку постачальника товарів (послуг) надати податкову накладну або при порушенні ним порядку її заповнення, отримувач таких товарів (послуг) має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум цього податку до складу податкового кредиту.

Не включаються до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням таких товарів, що не підтверджені податковими накладними або митними деклараціями.

Підставою для нарахування податкового кредиту при постачанні товарів (послуг) за грошові кошти або з розрахунковими картками платіжних систем, банківськими або персональними чеками в межах 15 тис. грн. в день є оформлений товарний чек, інший платіжний або розрахунковий документ, що підтверджує прийняття платежу, із указівкою загальної суми платежу, суми податку й податкового номера постачальника (продавця.)

Без податкової накладної дозволили включати в податковий кредит суми ПДВ, зазначені в рахунках, що виставляються підприємствами зв'язку, а також підприємствами, що надають інші послуги, вартість яких визначається відповідно до показників приладів обліку та містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, за винятком тих, в яких форма встановлена міжнародними стандартами.

Підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної є:

- транспортні квитки;
- готельні рахунки
- касові чеки, які містять суму поставлених товарів (послуг), загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера, але без визначення податкового номера постачальника).

В разі імпорту товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на отримання податкового кредиту, вважається вантажна митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку на додану вартість.

Перелік первинних документів, які дають підставу для нарахування податкового кредиту наведено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Перелік первинних документів, які дають підставу для нарахування податкового кредиту без податкової накладної

Первинні документи	Зміст первинних документів, які підтверджують прийняття платежу	Оплата операцій по придбанню товарів (послуг)
1	2	3
- товарний чек; - інший платіжний документ; - розрахунковий документ	- загальна сума платежу; - сума податку; - податковий номер постачальника (продавця)	Товари (послуги): - за готівку; - розрахунковими картками платіжних систем; - банківськими чеками; - персональними чеками в межах 15 тис. грн. в день

Продовження таблиці 1.5

1	2	3
транспортні квитки;	- загальна сума платежу; - сума податку; податковий номер постачальника (продавця) за винятком тих, в яких форма встановлена міжнародними стандартами	Послуги пасажирського перевезення
готельні рахунки		Готельні послуги
рахунок		Послуги зв'язку
рахунок		Інші послуги за показниками приладів обліку
касові чеки	- загальна сума за поставку товарів (послуг); - сума ПДВ; - фіскальний номер	Товари (послуги) за готівку в межах 15тис.гривень за день (без ПДВ)

Платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з поставки та придбання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню цим податком, а також, які не є об'єктами оподаткування та звільнених від оподаткування згідно із ПКУ [76].

Зведені результати такого обліку відображаються у податкових деклараціях, форма і порядок заповнення яких визначаються відповідно до закону. Платник податку веде реєстр отриманих та виданих податкових накладних у документальному або електронному вигляді за його вибором, у якому зазначається порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку продавця, який надав податкову накладну такому платнику податку. Форма і порядок заповнення реєстрів отриманих та виданих податкових накладних встановлюються центральним податковим органом.

За наявності оригіналу податкової накладної невключення її до зазначеного реєстру не є підставою для відмови у зарахуванні суми податку, визначеної у такій податковій накладній, до складу податкового кредиту такого платника податку.

1.3. Аналітичний і синтетичний облік податку на додану вартість

Для ведення синтетичного обліку податків і зборів Планом рахунків передбачені рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Рахунок 64 має субрахунки:

641 «Розрахунки за податками»;

642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;

643 «Податкові зобов'язання»;

644 «Податковий кредит».

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість та інші податки).

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» ведеться окремо за кожним видом податку, збору, внеску.

До субрахунку (рахунка другого порядку) 641 «Розрахунки за податками» відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) за кожним видом податкового платежу, платником яких, згідно з чинним законодавством, є підприємство [103, с. 255].

ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» аналітичний облік податків здійснює таким чином:

6411 «Розрахунки за податком на прибуток підприємств»;

6415 «Розрахунки за податком на додану вартість»;

6413 «Розрахунки за податком на землю» і т.д.

Зазначимо, що субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» є пасивним, по кредиту субрахунка 643 відображаються суми нарахованих податкових

зобов'язань з ПДВ у частині відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), строк оплати яких ще не настав, у кореспонденції з дебетом рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності». По дебету субрахунка 643 відображаються суми нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, строк оплати якого до бюджету настав, в кореспонденції з кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість»).

Субрахунок 644 «Податковий кредит» є активним. По дебету даного субрахунка відображаються суми ПДВ по отриманих товарах (роботах, послугах), вартість яких відноситься на валові витрати (або підлягає амортизації), але оплата по яких у даному звітному періоді не здійснена або відсутні податкові накладні, незалежно від факту оплати за матеріали та послуги. По дебету субрахунок 644 кореспондує з кредитом рахунків класу 6 «Поточні зобов'язання». По кредиту субрахунка 644 відображаються суми ПДВ по оплачених товарах, роботах, послугах та наявні податкові накладні, у кореспонденції з дебетом субрахунка 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість»).

Облік сум податку на додану вартість, які підлягають сплаті (відшкодуванню) до (з) бюджету.

За дебетом субрахунка 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість») відображаються суми податкового кредиту з ПДВ, на які має право підприємство, а по кредиту – суми податкових зобов'язань з ПДВ.

У кінці звітного періоду зіставляються обороти по дебету й кредиту субрахунка 641: якщо кредитовий оборот більший від дебетового, то сума різниці між ними означає суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету підприємством [103, с. 256].

Схема відображення податку на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 1.4).

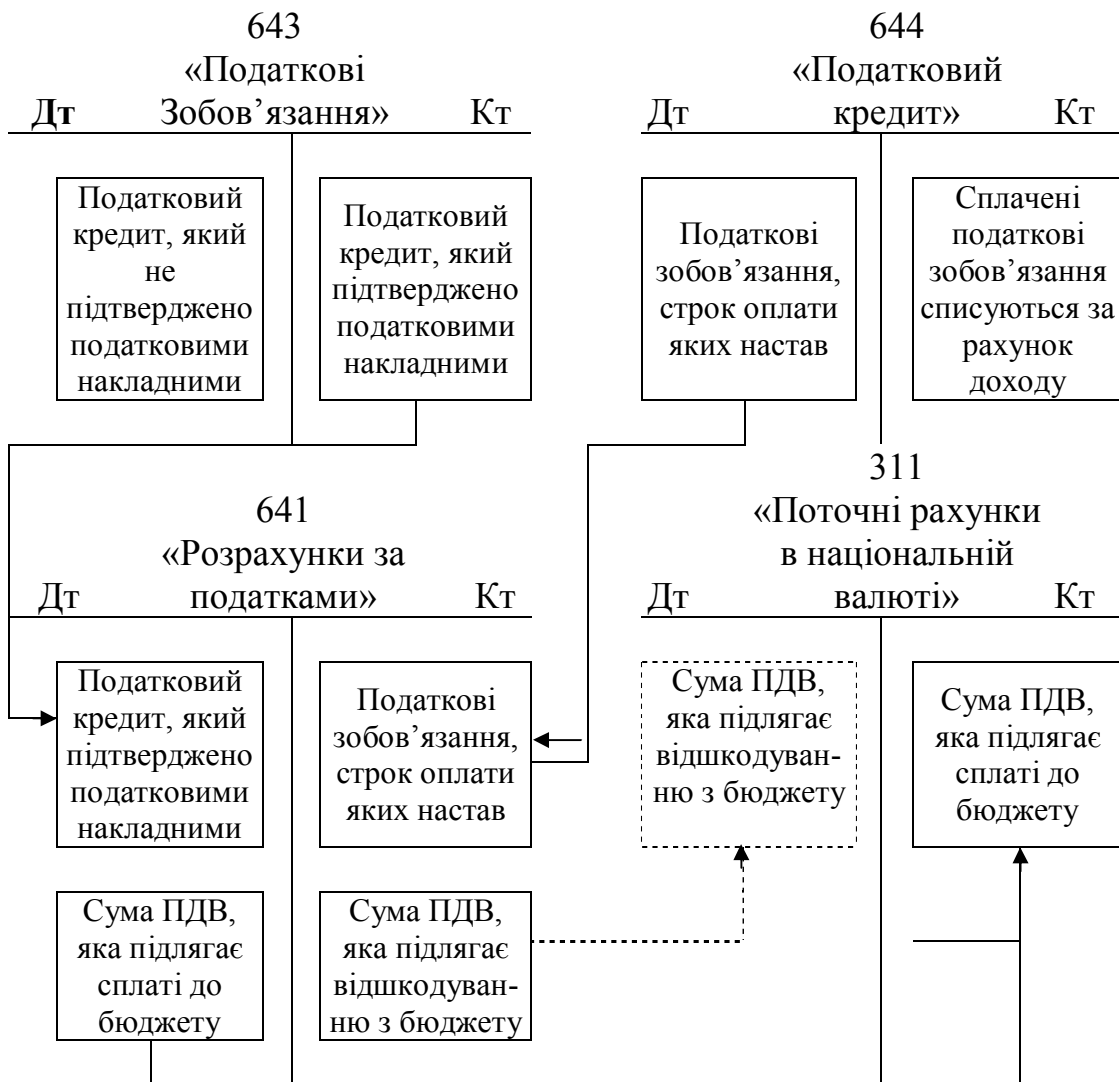


Рис. 1.4. Відображення ПДВ на рахунках бухгалтерського облік

Відображення в обліку сум ПДВ по окремих господарських операціях, на ТОВ «Тернопільському машинобудівному заводі», яке займається виробництвом вузлів та механізмів для сільськогосподарської техніки й подає декларацію з ПДВ щомісячно.

Типовими для нього є такі операції, що пов'язані з нарахуванням зобов'язань та кредиту по ПДВ:

- закупівля товароматеріальних цінностей,
- виконання робіт і послуг;
- реалізація, обмін ТМЦ.

Підприємство здійснює розрахунок зобов'язань по ПДВ за правилом «Першої події».

Розглянемо відображення в обліку сум податкових зобов'язань з ПДВ, коли підприємство отримувало попередню оплату за послуги в листопаді 2018р., виконало їх – у наступному податковому періоді (грудні 2018 р.):

Підприємство 5.11.2018 року отримало на розрахунковий рахунок від ТзОВ «Альцест» передоплату за металопрокат на загальну суму 15235,00 грн. Продукція була відвантажена 12.12.2018 року і її собівартість становила 7864,50 грн.

Бухгалтерські записи, виглядають наступним чином:

1) 5.11.2018 – отримання авансу від ТзОВ «Альцест» (згідно банківської виписки за цей день), грн.:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Кредит 681 «Розрахунки за авансами одержаними» 15235,00

2) 5.11.2018 – нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ, грн. (податкова накладна не видана):

Дебет 643 «Податкові зобов'язання» 1872,50

Кредит 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість») 1872,50

3) 12.12.2018 року здійснено відвантаження готової продукції:

Дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 15235,00

Кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції» 15235,00

4) в цей же день була видана податкова накладна і відбулося списання раніше нарахованих зобов'язань з ПДВ, грн:

Дебет 701 «Дохід від реалізації продукції» 1872,50

Кредит 643 «Податкові зобов'язання» 1872,50

5) Одразу ж списали собівартість готової продукції, грн. :

Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 7864,5

Кредит 26 «Готова продукція» 7864,5

6) і закрили розрахунки з замовником за отримані аванси, грн.:

Дебет 681 «Розрахунки за авансами одержаними» 11235,00

Кредит 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 11235,00

2. Наступна ситуація – спочатку були надані послуги, а потім їх оплатили, (звітними періодами є листопад-грудень 2018 року):

28.11.2018 року ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» відгрузило вироби згідно видаткової накладної, а часткову оплату від замовників, ТОВ «Геомедсервіс», отримало 28.12.2018 року.

Бухгалтерські записи виглядають так:

1) 28.11.18р. – Відвантаження продукції покупцям (Видана податкова накладна):

Дебет	361	«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	15859,76
Кредит	701	«Дохід від реалізації готової продукції»	

2) 28.11.18 р. – Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ, грн.:

Дебет	701	«Дохід від реалізації готової продукції»	2643,29
Кредит	6415	«Розрахунки за ПДВ»	

3) 29.12.18 р. – отримання часткової оплати за продукцію від покупців:

Дебет	311	«Поточні рахунки в національній валюті»	2806,59
Кредит	361	«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	

Дещо відмінним виглядає відображення в обліку зобов'язань з ПДВ якщо, товари, роботи послуги надаються нижче звичайної ціни. В цьому випадку зобов'язання по ПДВ виникає від звичайної ціни продажу і виписуються дві податкові накладні на реальну суму продажу і на різницю між звичайною ціною і ціною продажу.

3) 17.01.2019 року підприємство продало садовий інвентар працівнику підприємства за ціною 10500,00 грн. (в т.ч. ПДВ), в той час як звичайна ціна такого виробу 14000,00 грн. (з ПДВ) в зв'язку з чим зроблено такі бухгалтерські записи:

1) Відвантаження продукції покупцю

Дебет	361	«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	10500
Кредит	701	«Дохід від реалізації готової продукції»	

2) Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ, грн.:

Дебет	701	«Дохід від реалізації готової продукції»	1750
-------	-----	--	------

Кредит 6415 «Розрахунки за ПДВ»

3) Нараховані податкові зобов'язання від перевищенні звичайної ціни над ціною продажу (14000/6 – 1750), грн.:

Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності» 583,33

Кредит 6415 «Розрахунки за ПДВ»

3. Як зазначено в Податковому кодексі України у випадку, якщо підприємство ліквідує основний засіб за власним рішенням, або безкоштовно передає його особі неплатнику ПДВ така операція прирівнюється до продажу товарів робіт послу й в такому випадку виникають податкові зобов'язання, але не нижче ціни продажу та виписується податкова накладна.

Відображення в обліку такої операції здійснюється таким чином:

06.06.2018 року ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» ліквідувало «Станок ЛШС 2500» залишкова вартість якого склала 5098,96 грн. Згідно з висновками експертної комісії залишкова вартість відповідає звичайній ціні, в зв'язку з чим зроблено бухгалтерські записи:

1) Списано знос основних засобів, грн.:

Дебет 131 «Знос основних засобів» 2056,18

Кредит 104 «Машини та обладнання»

2) Списано собівартість основного засобів, грн.:

Дебет 976 «Собівартість необоротних активів» 5098,96

Кредит 104 «Машини та обладнання»

3) Нараховані податкові зобов'язання від перевищенні звичайної ціни над ціною продажу (5098,96*20%), грн.:

Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності» 1019,79

Кредит 6415 «Розрахунки з ПДВ»

4. Ще один вид операцій про який не можна не згадати в даній роботі, оскільки з цими операціями стикається практично кожне підприємство, – це повернення раніше куплених товарів:

23.05.2018 року ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» у зв'язку зі змінами умов договору з ПП «Артель» повернули 2 з 6 придбаних

крісла офісні на суму 900 грн. (в т.ч. ПДВ), в зв'язку з чим проведено коригування податкових зобов'язань.

Бухгалтерські записи виглядають таким чином:

1) Коригування зобов'язань покупця, грн.:

Дебет	704	«Вирахування з доходу»	900,00
Кредит	361	«Розрахунки з вітчизняними покупцями»	

2) Коригування ПДВ методом сторно ($900/6=180$), грн.:

Дебет	704	«Вирахування з доходу»	180,00
Кредит	6415	«Розрахунки за ПДВ»	

Для ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» нарахування податкового кредиту здійснюється як і нарахування податкових зобов'язань за правилом «першої події».

Відображення операцій купівлі ТМЦ, робіт, послуг відображається в обліку таким чином:

1. Перша подія – отримання ТМЦ від постачальників, а друга – перерахування грошових коштів за матеріали:

Візьмемо наприклад випадок закупівлі товарів для перепродажу у ПМП «Шанс» 09.02.2018 року, на суму 19940 грн., оплата по рахунку відбулася 01.03.2018 року:

1) Отримання товарів від ПМП «Шанс» (отримана податкова накладна), грн.:

Дебет	281	«Товари на складі»	16620
Дебет	6415	«Розрахунки за податком на додану вартість»	3320
Кредит	631	«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	19940

2) Перераховано постачальникам кошти за товари, грн.:

Дебет	631	«Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	19940
Кредит	311	«Поточні рахунки в національній валюті»	19940

Аналогічно виглядають операції при закупівлі інших ТМЦ. Тільки замість 281 рахунка використовуються рахунки: 201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби», 203 «Паливо»,

204 «Тара і тарні матеріали», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини», 209 «Інші матеріали», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 15 «Капітальні інвестиції», 92 «Адміністративні витрати» і інші.

2) Бухгалтерський облік податкового кредиту з ПДВ у випадку, коли спочатку підприємство перераховує грошові кошти вітчизняним постачальникам сировини в одному звітному податковому періоді, а отримання сировини – у другому періоді, наведений нище:

ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» оплатив 03.02.18 СПД «Єременко С.І.» аванс у розмірі 7419,60 грн., а матеріали отримало 05.03.18р. Бухгалтерські записи виглядають так:

1) Перераховано аванс постачальникові, грн.:

Дебет	371	«Розрахунки за виданими авансами»	7419,60
Кредит	311	«Поточні рахунки в національній валюті»	7419,60

2) Отримана податкова накладна від постачальника:

Дебет	6415	«Розрахунки за ПДВ»	1236,60
Кредит	644	«Податковий кредит»	1236,60

3) Отримання товарів від постачальника:

Дебет	281	«Товари на складі»	6183,00
Кредит	631	«Розрахунки з вітчизн. постачальниками»	6183,00

4) Нараховано ПДВ

Дебет	644	«Податковий кредит»	1236,60
Кредит	631	«Розрахунки з вітчизн. постачальниками»	1236,60

5) Закриття заборгованості постачальника:

Дебет	631	«Розрахунки з вітчизн. постачальниками»	7419,60
Кредит	371	«Розрахунки за виданими авансами»	7419,60

Аналогічно виглядають операції при закупівлі інших ТМЦ та отриманні послуг. Тільки замість 281 рахунка використовуються рахунки №201, 203, 204, 205, 207, 209, 15, 23, 91, 92, 93, 94, 97 і інші.

Не рідко підприємство проводить операції обміну (бартерні операції)

товарів на товари або товарів на послуги, послуг на товари. Облік по таких операціях нічим не буде відрізнятися від обліку ПДВ по звичайних операціях.

Перерахування суми ПДВ до бюджету відображається таким записом:

Дебет 6415 «Розрахунки за податком на додану вартість»

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Якщо дебетовий оборот більший кредитового, то сума різниці між ними означає суму ПДВ, яка підлягає відшкодуванню з бюджету.

Облік ведеться згідно первинних документів (податкових накладних, товарних чеків), а також реєстрів виданих та отриманих податкових накладних.

1.4. Порядок складання та представлення звітності з податку на додану вартість

Податкова декларація з податку на додану вартість складається в гривнях на підставі даних реєстрів податкових накладних. На відміну від інших декларацій декларація по податку на додану вартість складається не наростаючим підсумком з початку року а за кожен окремий звітний період.

Відповідно до наказу ПКУ встановлено такі форми податкової декларації:

1) скорочена – для платників, обсяг оподатковуваних операцій у яких за минулі дванадцять місячних звітних (податкових) періодів не перевищував 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), (податковий) період.

2) повна – для інших платників податку.

ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» складає скорочену декларацію.

Перший розділ податкової декларації з податку на додану вартість

(повної) має назву «Податкові зобов'язання». У рядках 1-5 декларації вказуються загальні обсяги поставки, за якими у платника в даному звітному періоді виникло податкове зобов'язання (оподатковувані за ставкою 20 відсотків, нульовою ставкою, звільнені від оподаткування відповідно до ПКУ та тимчасово звільнені від оподаткування, та обсяги поставки, що не є об'єктом оподаткування).

Так згідно декларації ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» за грудень 2018 року в строчці 1А зазначено суму оподатковуваних операцій (базу оподаткування – 166041 грн.), а в строчці 1Б суму податкового зобов'язання – 33208. Суми повністю співпадають з реєстром податкових накладних.

При визначенні обсягу поставки за звітний (податковий) період платник зобов'язаний враховувати значення терміну «поставка товарів (послуг)» відповідно до вимог які зазначено в ПКУ.

Другий розділ податкової декларації з ПДВ має назву «Податковий кредит», включає рядки з 10 по 15 декларації і визначає загальну суму податкового кредиту.

До розділу «Податковий кредит» включаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження) з податком на додану вартість або без податку на додану вартість товарів (послуг), основних фондів на митній території України, імпортованих товарів, отриманих на митній території України від нерезидента послуг з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності платника податку, а також тих, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або придбані з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до ПКУ, окремо за цілями використання (здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню, звільнені від оподаткування, не є об'єктом оподаткування).

Так, згідно декларації ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» за грудень 2018 року в строчці 10А зазначено суму операцій по яких

нараховується податковий кредит (обсяги придбання – 166751 грн.), а в строчці 10.1Б суму податкового кредиту – 33200. Суми відповідають реєстру податкових накладних.

Третій розділ податкової декларації з ПДВ має назву «Розрахунки з бюджетом за звітний період» та включає, рядок 20 (якщо в результаті розрахунку отримано значення різниці рядків 18 і 19 більше 0) та рядок 21 (якщо в результаті розрахунку значення різниці рядків 18 і 19 менше 0).

За даними декларації за листопад 2018 року податковий кредит підприємства перевищив його зобов'язання, тому в декларації за грудень 2018 року таке перевищення відображено в рядку 23.1, в результаті чого зменшено суму податку до сплати.

Порядок заповнення і подання Податкової декларації з податку на додану вартість регламентовано ПКУ [76]. Для того, щоб чіткіше уявити структуру декларації слід ознайомитися із рис. 1.5.

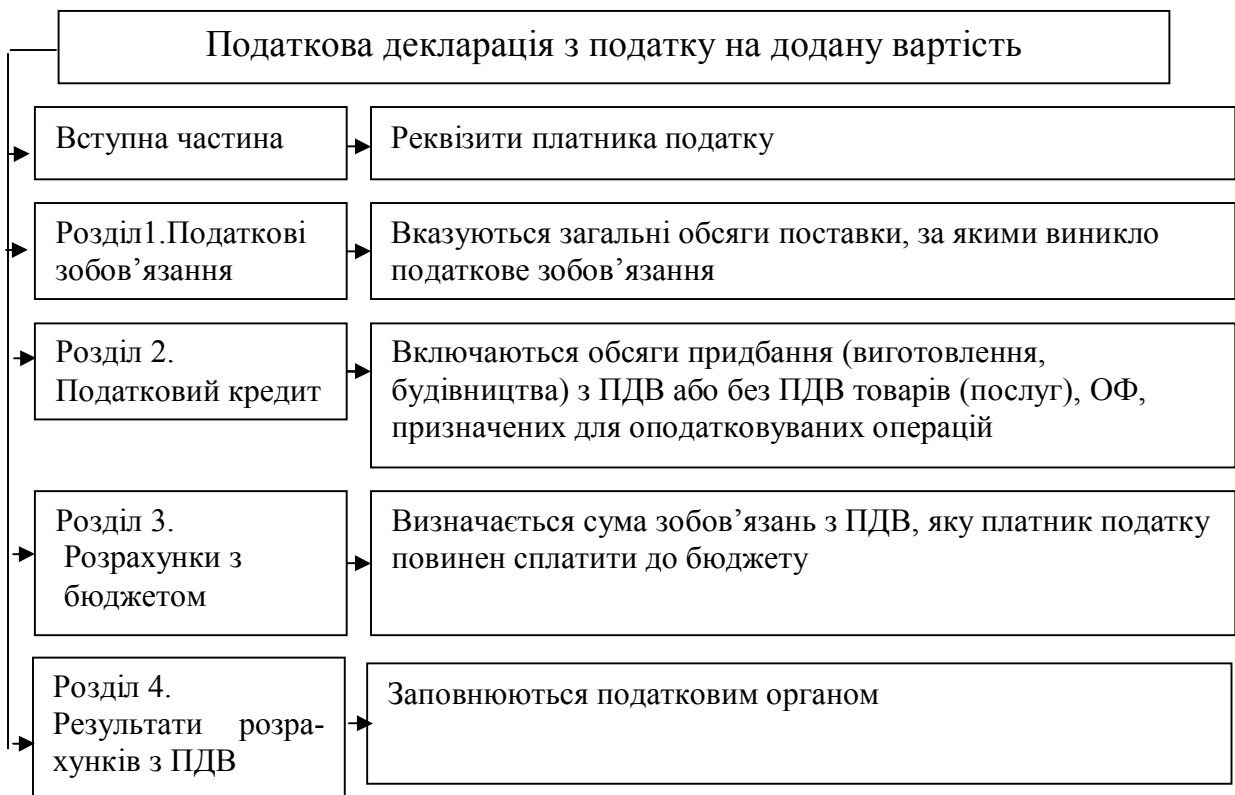


Рис. 1.5. Структура окремих розділів податкової декларації з ПДВ

Термін подання декларацій з ПДВ платниками податку залежить від того, на якій звітності перебуває даний платник. Платники податку, у яких

податковий (звітний) період дорівнює календарному місяцю, а саме таким платником податку і є ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод», подають декларацію з ПДВ до органу податкової служби за місцем реєстрації протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця, а платники, у яких звітний період дорівнює календарному кварталу, - протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

У випадку неподання чи несвоєчасного подання декларації з ПДВ до такого платника застосовуються санкції, встановлені ПКУ.

Оригінал декларації подається платником до податкового органу за місцезнаходженням платника (для ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» таким податковим органом є м. Тернопіль). Декларація подається платником незалежно від того, виникло в звітному періоді в платника податкове зобов'язання чи ні, тобто незалежно від стану фінансово – господарської діяльності платника податку.

Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського обліку платника та даними податкових розрахунків, достовірність яких підтверджується підписом платника – фізичною особою та печаткою.

Декларація, яка не заповнена належним чином та яка не підтверджена підписом платника або без передбачених Порядком додатків, вважається неприйнятною і повертається платнику для доопрацювання.

Додаткова сума податку, нарахована за результатами перевірки, підлягає внесенню до бюджету в строки, зазначені в розпорядженні податкового органу, але не пізніше 10 календарних днів із дати виписки такого розпорядження.

Декларація подається платником до підрозділу державної фіскальної служби, яким здійснюється прийом звітності, для реєстрації.

Нараховані та сплачені суми податків за звітний період знаходять відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства наступним чином.

У Пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» на звітну дату в розділі III «Поточні зобов'язання та забезпечення» у статті «Поточна заборгованість за розрахунками з бюджетом» (рядок 1620) відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

В Активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства на звітну дату в розділі II «Оборотні активи» у статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (рядок 1135) показується дебіторська заборгованість податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підприємства в розділі I «Фінансові результати» відображаються – сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу від реалізації продукції.

Облік на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» автоматизовано з допомогою програми 1С Підприємство яка дає можливість формувати різні типи звітності.

Висновки до розділу 1.

1. Досліджено природу податку та зміст даного поняття необхідно дотримуватися логіки поступового та послідовного проникнення в сутність явищ й процесів, які асоціюються в сучасній свідомості з відчуженням індивідуальних доходів та зосередженням їх у загальнонаціональному фонді коштів.

В процесі історичного розвитку людства податки пройшли тривалий шлях еволюції. Найфундаментальніші положення сформульовані таким чином: справедливість оподаткування означає, що розмір податку визначається величиною доходу, а ставка податку однакова для юридичних і

фізичних осіб з однаковими доходами; ефективність податкових систем у державі визначається наявністю в ній інструментів, які стимулюють економічне зростання й підприємницьку активність; простота податкової системи знаходить своє відображення у доступності розуміння техніки обчислення податків і заповнення форм звітності.

В сучасному розумінні ПДВ є обов'язковий, безумовний платіж до бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового Кодексу України.

2. Функції податків можна згрупувати в два блоки: основні та додаткові. Група основних функцій включає сутнісну функцію податку (фіскальну) і дві загальнофінансові (регулюючу та соціальну).

5. Удосконалення системи оподаткування має відбуватися шляхом поступового зниження податкового тягаря у процесі довгострокової поетапної податкової реформи.

Таким чином, здійснення управління можливе лише на підставі інформації про об'єкт управління, що відповідає переліченим вище вимогам. Зазначене призводить до необхідності спостереження, виміру та реєстрації інформації, тобто до необхідності ведення обліку господарської діяльності.

РОЗДІЛ 2.

АУДИТ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Завдання, значення та джерела проведення аудиту податку на додану вартість

Основою ефективного розвитку підприємств – є ефективне управління ними. А однією з функцій ефективного управління є контроль.

Контроль – порівняння планових і фактичних значень параметрів, аналогія із зовнішнім економічно-правовим середовищем, виявлення відхилень в параметрах, оцінка небезпечності і розміру відхилень для системи, виявлення факторів, що викликали відхилення, а також визначення ступеня їх впливу, підготовка інформаційної бази для прийняття управлінських рішень [10, с. 46].

Господарський контроль має багато видів, одним з них є аудит.

Аудит – це незалежна експертиза стану бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності та висловлення думки аудитора, щодо повноти, законності та достовірності відображених в них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта з приводу розрахунків по податках та позабюджетних платежах [6, с. 38].

Отже, аудит – це дослідження, а будь-яке дослідження визначається поставленою метою.

Основною метою аудиту ПДВ є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки по податку на додану вартість у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до бюджету [14, с.352].

Завданням аудиту податку на додану вартість, на думку Л.П. Кулаковської, є перевірка правильності нарахування податку на додану вартість та своєчасність його сплати до бюджету [56, с.198].

Основними завданнями аудиту податку на додану вартість є:

- оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни за ПДВ;

- оцінка повноти відображення здійснених операцій в бухгалтерському обліку і перевірка правильності відображення по статтях балансу відповідних залишків заборгованості;
- перевірити повноту і правильність відображення бази оподаткування по ПДВ;
- перевірити правильність застосування ставок;
- перевірити законність та обґрунтованість застосування пільг;
- перевірити повноту й своєчасність сплати платежів до бюджету;
- перевірити правильність складених декларацій та своєчасність їх подачі до податкового органу;
- перевірити правильність відображення розрахунків з бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- встановлення правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних посадових осіб при здійсненні розрахункових операцій з бюджетом;
- розробка заходів з реалізації результатів контролю з метою попередження зловживань і порушень.
- надати клієнту інформацію про результати роботи з детальним викладенням встановлених помилок і фактів обману та рекомендації щодо їх виправлення.

Функціональними завданнями є – консультування платників податків з питань оподаткування з метою своєчасних і правильних розрахунків з бюджетом, а також з метою уникнення переплат та попередження фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави; надання консультацій в разі встановлення порушень в оплаті податків щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування [85, с. 98].

Предметом такого аудиту є – операції по розрахунках з бюджетом, а також відносини, що виникають при цьому між сторонами.

Основним об'єктом у даному випадку будуть розрахунки з бюджетом.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з

бюджетом по податку на додану вартість є: довідки і розрахунки, декларації по ПДВ, податкові накладні, вантажно-митні декларації, чеки, рахунки-фактури, виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум у бюджет; бухгалтерські записи на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», реєстри синтетичного і аналітичного обліку, баланс (звіт про фінансовий стан) та інші види фінансової звітності.

Аудит, як і будь-яка інша сфера діяльності ділиться на етапи:

1) планування і організація:

- постановка мети й завдань, розроблення й обговорення стратегії і тактики, аудиторських програм та процедур, визначення вимог до підбору й розстановки кадрів;

- розподіл обов'язків, який здійснюється з урахуванням кваліфікації, досвіду та інших невід'ємних характеристик, необхідний для втілення планів на кожному організаційному рівні;

2) процес аудиту:

а) виконання поставлених перед аудитором завдань: перевірка визначених об'єктів, збирання доказів.

б) управління персоналом (керівництво): корегування дій персоналу, зберігання документації про надання повноважень, оплата праці робітників, функціонування системи стимулювання робітників;

в) контроль: здійснення постійного контролю за дотриманням плану виконання аудиторських робіт, а у разі необхідності своєчасне коректування планів, яке може включати виправлення нереальних вимог.

3) заключний етап: надання рекомендацій, (в даному випадку, щодо покращення стану розрахунків з бюджетом і позабюджетними платежами, надання пропозицій, щодо альтернативних методів оподаткування) формування аудиторського висновку, обговорення його з керівництвом підприємства і вирішення всіх спірних питань [5, с. 185].

На сьогодні аудитори керуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [44], та міжнародним

стандартами аудиту, які передбачають виконання всіх зазначених вище стадій аудиту.

Ефективна організація управління аудиторським процесом передбачає дотримання певних етапів проведення аудиторської перевірки. Першим етапом проведення аудиторської перевірки є планування. Процес планування досить громіздкий та може займати до 30 % часу, витраченого на перевірку.

Планування має бути постійним протягом виконання аудиту і включає:

- складання плану робіт, очікуваного обсягу і строків проведення аудиту;
- складання аудиторської програми, яка відображає зміст, час проведення і масштаби аудиторських процедур.

Практично загальне планування аудиту поділяється на два великих етапи. Оскільки, на першому етапі вивчається підприємство, що перевіряється, та визначаються основні параметри майбутньої перевірки – робиться попереднє планування, відповідно, на другому етапі розробляється стратегія перевірки й складається детальний опис всіх майбутніх робіт у загальному плані та програмі аудиторської перевірки – розробка загального плану та програми аудиту.

При складанні загального плану очікуваного масштабу робіт з проведення аудиту аудитор доцільно розглянути такі питання:

- умови договору та встановлені законом положення про відповідальність аудитора;
- порядок й строки представлення аудиторського звіту чи інша передача інформації клієнту згідно з умовами договору;
- вплив на аудит нових облікових чи аудиторських державних інструкцій, нормативних актів, законів;
- особливості сфери економіки підприємства-клієнта;
- рівень довіри до облікової системи клієнта та системи внутрішнього контролю;
- визначення елементів та оцінка аудиторського ризику;

- встановлення рівнів суттєвості з метою ефективного проведення аудиту;
- дії, події чи операції, що вимагають особливої уваги (можливість арифметичної помилки, обману та залучення до цього взаємозв'язаних сторін);
- суть і обсяг аудиторських доказів, методи їх отримання;
- робота внутрішніх аудиторів та можливість їх залучення до зовнішнього аудиту;
- залучення експертів та спеціалістів.

Аналіз одержаної інформації дає змогу визначити стратегію перевірки і скласти план та програму аудиторських процедур.

Клієнт і аудиторська фірма повинні однозначно розуміти умови проведення аудиту. Щоб звести до мінімуму можливі непорозуміння, умови проведення аудиту повинні бути зафіксовані за допомогою письмового зобов'язання. В якому чітко обумовлюється, що входить в обов'язки аудитора: аудит, складання звітності та інші послуги, наприклад, з підготовки податкових декларацій та оцінка методів альтернативного планування для підприємства. У ньому фіксуються обмеження сфери дії аудиту, строки завершення аудиторської перевірки, обов'язки персоналу клієнта допомагати аудитору в зборі облікових даних і документів та готувати для нього додаткові записи.

Слід зауважити, що одною з передумов рішення про проведення аудиту є перевірка незалежності аудитора. Існують юридичні й професійні правила незалежності (аудиторська етика), яких аудитор повинен дотримуватись при продовженні роботи з уже існуючим клієнтом і прийнятті рішення про аудит нового клієнта. Незалежність аудитора є суттєвим фактором складання об'єктивного аудиторського висновку.

Дуже важливими для аудитора є знання про сфери діяльності господарюючого суб'єкта. Аудиторам необхідно мати уявлення про економічні умови функціонування підприємства, в тому числі про вплив на

нього національної економічної політики (наприклад, рівень оподаткування), про географічне розташування підприємства і економіку відповідного регіону, про зміну в податках та інших сферах. Це дасть йому можливість зібрати нормативну базу, якою повинен керуватися у своїй діяльності господарський суб'єкт.

На рівні підприємства-клієнта необхідно мати інформацію про персонал, продукцію, методи виробництва і фінансування.

Збір загальних відомостей-включає також огляд виробничих та службових приміщень підприємства, що дає можливість аудиторю краще зрозуміти реальні величини активів та краще інтерпретувати облікові дані.

На початковій стадії аудиту перевіряється три типи взаємозв'язаних юридичних документів: свідоцтво про державну реєстрацію підприємства (свідоцтво про присвоєння статусу підприємства) та його статут, протоколи зборів ради директорів і угоди. Вони потрібні для того, щоб з'ясувати важливі положення, що стосуються обліку і аудиту (наприклад, право першого підпису, випуск акцій, акцепт договорів і угод, дозвіл окремим особам підписувати чеки та ін). Згідно з системно орієнтованим підходом аудитор перед тим, як почати детальну перевірку, визначає рівень довіри до системи внутрішнього контролю.

Масштаб та особливості системи внутрішнього контролю, також ступінь їх формалізації повинні відповідати розмірам економічного суб'єкта і особливостям його діяльності.

Особливості системи внутрішнього контролю можуть сприяти утриманню достатньої впевненості в тому, що система бухгалтерського обліку об'єктивно (чи необ'єктивно) відображає господарську діяльність економічного суб'єкта, який підлягає перевірці.

В тому випадку, якщо аудитор переконується, що він може опертися на відповідні засоби контролю, він отримує можливість проводити аудиторські процедури менш детально, або вибірково, ніж він зробив би в протилежному випадку, а також може внести зміни в суть застосовуваних аудиторських

процедур і в затрати часу, що розраховані на їх проведення.

При оцінці ефективності і надійності системи внутрішнього контролю в цілому, підконтрольного середовища і окремих засобів контролю аудиторська організація зобов'язана використовувати не менше ніж трьох ступенів градації: висока, середня і низька.

Вивчення і оцінка особливостей бухгалтерського обліку, вивчення і оцінка системи внутрішнього контролю повинні, в обов'язковому порядку документуватися аудиторськими організаціями в ході перевірки. При проведенні і документуванні цієї роботи рекомендується використовувати наступні форми:

- спеціально-розроблені тестові процедури;
- перелік типових питань для виявлення думки керівного персоналу і працівників бухгалтерії;
- блок-схеми і графіки;
- переліки зауважень протоколи чи акти.

Аудиторські організації самостійно розробляють методики і порядок вивчення та оцінки системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також планують процедури аудиторської перевірки в залежності від результатів такого вивчення і оцінки. Зниження об'єму і детальності окремих аудиторських процедур, проведене в результаті вивчення особливостей засобів контролю господарського суб'єкту повинно бути, у всіх цих випадках, належним чином аргументовано, оскільки аудитор несе відповідальність перед законом у випадку надання неправильної або неточної оцінки об'єкта перевірки.

В ході попереднього планування аудитор повинен оцінити загальний аудиторський ризик, який базується на його обізнаності з галуззю клієнта, організацією виробництва і управління, середовищем обліку та внутрішнього контролю, основними операціями та ін.

Оцінка внутрішнього контролю є важливим фактором для визначення аудиторського ризику.

Оцінку внутрішнього контролю ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» у вигляді тесту наведено в Додатку Б.

Даючи оцінку внутрішньому контролю на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» можна сказати, що вона знаходиться на середньому рівні.

Ризик проведення аудиторської перевірки являє собою ризик аудитора, пов'язаний з підготуванням неправильного висновку за фінансовими документами.

Єдиної методики визначення розміру аудиторського ризику поки що нема, відсутні навіть науково обґрунтовані підходи до оцінки як загального аудиторського ризику, так і основних його компонентів. Проте існують найзагальніші моделі розрахунку аудиторського ризику.

Українські фахівці розраховують аудиторський ризик за такою факторною моделлю формула 2.1:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (2.1)$$

де AP — загальний аудиторський ризик; BP — властивий ризик; PH — ризик невиявлення; PK — ризик системи контролю.

Аудиторський ризик виявляється у зв'язку з тим, що дії аудитора відносно перевірки звітності суб'єктивні. Чим нижчий рівень бажаного ризику для аудитора, тим більше він повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить матеріальних помилок і пропусків.

Нульовий ризик означає впевненість у достовірності інформації. На практиці аудитор не може бути повністю впевненим у достовірності звітності, тому аудиторський ризик завжди перебуває між 0 і 1 (або 0 та 100%). При цьому важливо зазначити такі важливі моменти:

— аудитор не може повністю довіряти системі обліку і внутрішньому контролю підприємства;

— аудитор не може дозволити собі встановлювати високий рівень невиявлення помилок (наприклад, понад 50%) при високих ризиках системи обліку і внутрішнього контролю. У цьому випадку загальний аудиторський

ризик буде також дуже високим, чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься такою, що проведена не належним чином;

— аудиторська перевірка буде вважатись незадовільною, якщо аудитор встановить низький ризик виявлення за повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю підприємства.

Наведену загальну модель аудиторського ризику можна розкласти на складові:

1) властивий ризик (*BP*), що виникає в результаті діяльності підприємства;

2) ризик контролю (*PK*), що складається з ризику системи контролю та ризику організації бухгалтерського обліку;

3) ризик невиявлення (*PH*) – значні помилки залишаються не виявленими при проведенні аудиту внаслідок недостатнього аналітичного огляду та тестового контролю.

Таким чином, розрахунок загального аудиторського ризику може бути представлений у такому вигляді (формула 2.2):

$$AP = BP \times PK \times PCO \times PAO \times PT, \quad (2.2)$$

де *AP* — загальний аудиторський ризик;

BP — властивий ризик; *PK* — ризик системи контролю; *PCO* — ризик системи організації обліку; *PAO* — ризик аналітичних процедур; *PT* — ризик тестового контролю.

Вважається що аудитор завжди повинен розглядати ризик за кожним класом суджень, пов'язаним з кожним значним рахунком або класом операцій.

Отже, оцінка ризику – це процес прийняття рішення виходячи з можливостей викривлень у фінансових документах. Такий ризик має дві сторони – властивий ризик й ризик при здійсненні контролю. Аудитор оцінює їх у контексті обставин, що склалися [10, с.65].

Оцінка аудиторських ризиків по ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» наведена в таблицях 2.1- 2.3

Таблиця 2.1

Оцінка властивого ризику ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

№	Фактори	Середня оцінка, %	Відносна фактична оцінка	Абсолютна фактична оцінка, %
1	2	3	4	5
1	Характер бізнесу клієнта	10,4	0,5	5,2
2	Економічна ситуація на підприємстві і в галузі	9,3	0,3	2,8
3	Законодавчі і нормативні акти, які регулюють основні види діяльності клієнта	11,6	1,0	11,6
4	Операції з дочірніми підприємствами, (філіями)	4,1	0,0	0,0
5	Система оподаткування і можливість проникнення нелегального бізнесу	17,1	1,0	17,1
6	Конфлікт інтересів	6,5	0,0	0,0
7	Професійність і чесність адміністрації	12,3	0,6	7,4
8	Комплексний і незвичайний характер операцій та їх складність	5,0	0,2	1,0
9	Форма розрахунків на підприємстві	3,9	0,4	1,6
10	Капітальні вкладення	4,8	0,4	1,9
11	Використання кредитів банків	5,5	1,0	5,5
12	Незавершене виробництво	3,5	0,0	0,0
13	Інші фактори	6,0	1,0	6,0
Всього:		100,0		60,1

Таблиця 2.2

Оцінка ризику внутрішнього контролю
ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

№	Фактори	Середня оцінка, %	Відносна фактична оцінка	Абсолютна фактична оцінка, %
1	2	3	4	5
1	Методи адміністративного контролю	5,8	0,5	2,9
2	Ставлення адміністрації до внутрішнього контролю	5,4	0,1	0,5
3	Кадрова політика адміністрації і перепідготовка працівників	7,8	0,5	3,9
4	Компетентність контрольного персоналу	12,6	0,6	7,6

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
5	Наявність служби внутрішнього аудиту та її функції	6,7	0,5	3,4
6	Підпорядкованість контрольного персоналу	4,8	0,1	0,5
7	Розподіл повноважень і обов'язків	5,8	0,6	3,5
8	Санкціонування операцій	5,6	0,1	0,6
9	Нагляд за виконанням контрольних процедур	4,1	0,4	1,6
10	Використання контрольних процедур	5,2	0,2	1,0
11	Складна корпоративна структура або складні операції	3,4	0,5	1,7
12	Організація системи обліку і внутрішнього контролю	10,2	0,5	5,1
13	контроль за документами та їх зберіганням	5,4	0,7	3,8
14	Правильність відображення операцій в обліку	8,0	1,0	8,0
15	наявність технічних і технологічних засобів контролю	4,0	0,4	1,6
16	Інші фактори	5,2	1,0	5,2
Всього:		100,0	7,4	50,9

Таблиця 2.3

Оцінка ризику зовнішнього контролю
ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

№	Фактори	Середня оцінка, %	відносна фактична оцінка	Абсолютна фактична оцінка, %
1	2	3	4	5
1	Час проведення зовнішнього контролю	5,9	0,5	3,0
2	Зміни законодавчих і нормативних актів	12,8	1,0	12,8
3	Кваліфікація і практичний стаж роботи зовнішніх контролерів	15,5	1,0	15,5
4	Обсяг вибірки для зовнішнього контролю	7,0	1,0	7,0
5	Перелік контрольних процедур, що використовують у зовнішньому контролі	8,5	1,0	8,5

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
6	Репутація зовнішнього контролера	7,3	0,1	0,7
7	Об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій керівників	10,1	1,0	10,1
8	Компетентність зовнішнього контролера, щодо об'єктів перевірки	11,2	0,5	5,6
9	Мета і завдання зовнішнього контролю	4,9	0,6	2,9
10	Об'єкти зовнішнього контролю	7,5	0,5	3,8
11	Інші фактори	9,3	1,0	9,3
	Всього:	100,0		79,2

Отже, загальний аудиторський ризик – 0,5%;

- властивий ризик – 60,1%;
- ризику внутрішнього контролю – 50,8%
- ризику зовнішнього контролю – 79,2%

ризик повинен становити:

$$РН = \frac{ЗАР}{ВР \times РЗК \times РВК} = \frac{0,5\%}{60,1\% \times 50,8\% \times 79,2\%} = 20,7\%$$

Отже, аудиторською фірмою повинно бути перевірено не менше ніж 79,3% (100-20,7). А ризик того, що помилки залишаться невиявленими в ході аудиторської перевірки складає 20,7%. Значення величини ризику невиявлення свідчить про необхідність проведення аудиторської перевірки по досить великій за розміром вибірці (10 елементів).

На основі визначеного рівня аудиторського ризику і його складових слід чітко встановити та погодити метод організації перевірки (суцільний, вибірковий) та обсяг перевірки (період, що перевіряється; види податків тощо)

Вважаємо, що аудиторську перевірку податку на додану вартість, не зважаючи на хороший стан внутрішнього контролю, слід проводити суцільним методом.

Суцільний метод організації перевірки дозволяє максимально знизити

ризик, але вимагає багато часу і трудових затрат, що в свою чергу збільшує оплату за аудит.

Аудитор повинен знати систему обліку клієнта, щоб розуміти основні класи операцій, як вони виникають, бухгалтерські записи, підтвердні документи і особливі рахунки у фінансовій і податковій звітності, а також процес складання звітності. Для цього аудитор збирає аудиторські докази.

Думка аудитора у будь-якому питанні перевірки повинна бути підтверджена доказами.

Доказом є факт, який підтверджує чи спростовує (заперечує) інший факт, або ж відомості щодо певного факту, які дають змогу досить впевнено сформулювати думку й скласти аудиторський висновок [27, с. 48].

Оскільки, аудиторські докази – це інформація, зібрана аудитором під час перевірки, і висновки, які слугують для обґрунтування думки щодо достовірності фінансової звітності.

Кількість інформації, необхідної для аудиторських оцінок, законодавчо не регламентується. Аудитор на основі свого професійного судження має самостійно приймати рішення щодо кількості інформації, необхідної для складання висновку про достовірність фінансової звітності економічного суб'єкта.

Основні вимоги до аудиторських доказів полягають в тому, що вони мають бути об'єктивними, неупередженими, доречними, достатніми й своєчасними [29, с.63].

Для науково обґрунтованого одержання доказів важливе значення має їх класифікація. Класифікація доказів проводиться за певною суттєвою ознакою, базою класифікації. Аудиторські докази можна класифікувати у світлі загальноприйнятих правил подання інформації, передбачених законодавством.

Вважаємо, що аудитор повинен зіставляти інформацію, одержану з різних джерел й у різній формі. Суперечності в доказах, так званий ефект суперечності, є приводом для ретельнішого проведення аудиторських

процедур. Суть «ефекту суперечності» полягає в тому, що джерела доказів, які вважались надійними, дають зовсім різні докази. Як наслідок, втрачається довіра до одного з них і виникає ситуація, коли фактично одержана впевненість нижче сукупної (суми двох). При цьому більш достовірною вважається інформація, одержана у письмовій формі аудитором безпосередньо в результаті дослідження господарських операцій.

Отже, аудиторські докази одержуються в процесі перевірок належним поєднанням тестів систем контролю наведених вище.

Програма аудиту – це детальний перелік змісту аудиторських процедур. Цей перелік є детальною інструкцією для асистентів аудитора та рядових учасників перевірки, який також є засобом контролю за якістю їх роботи [14, с. 458].

Аудитор затверджує програму, визначаючи суттєвість по процедурах аудиту, об'єкт аудиту з кожного питання окремо та масштаб перевірки.

Програма оформлюється у вигляді таблиці на кожен об'єкт перевірки окремо. На початку програми вказується: назва підприємства; період перевірки; дата перевірки; об'єкт перевірки.

Програма аудиту розрахунків по податку на додану вартість повинна включати такий перелік дій (Додаток В):

Після закінчення стадії планування й розробки аудиторської програми починається сам процес аудиту.

2.2. Методика аудиту податкових зобов'язань з податку на додану вартість

Податок на додану вартість є непрямим податком, який включається до ціни реалізації понад відпускну ціну виробника, є частиною новоствореної вартості і сплачується до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт та надання послуг.

Розрахунки по ПДВ за весь час свого існування постійно змінюються, міняється база оподаткування, об'єкти і суб'єкти, методи нарахувань, ставки. Тому перевіряючи такий об'єкт як ПДВ за якийсь певний період обов'язково потрібно користуватися законодавством, яке діяло в той період коли відбувалися господарські операції [21].

На сьогодні основним нормативним актом, який регулює оподаткування ПДВ є Податковий кодекс України.

Під час аудиту податкових зобов'язань по ПДВ, процедури зводяться до перевірки відповідності чинному законодавству відображення в обліку нарахування і сплати ПДВ.

Перевірку слід проводити у такому порядку:

1. Визначити, чи є підприємство платником податку.
2. За установчими документами, первинними документами та рахунками, шляхом опитування службових осіб з'ясувати, якими видами діяльності займається підприємство і чи проводить воно операції які оподатковуються за ставкою 0%, або які не оподатковуються ПДВ взагалі.
3. Перевіряється правильність визначення і відображення у бухгалтерських документах: об'єкта оподаткування, ставок і сум податку по кожній операції.

Перевірку починають з первинних документів (податкових накладних, митних декларацій, інших розрахунково платіжних документів), де визначають:

- правильність оформлення (законність: дата, назва, реквізити постачальника і покупця, відповідність операцій зазначеним по ним ставкам ПДВ, сума ПДВ, виділена окремим рядком, засвідчений підпис);
- їх хронологічний порядок;
- правильність визначення бази нарахування ПДВ. Нею може бути: договірна (контрактна) вартість, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків та зборів, за винятком податку на додану вартість; фактична/звичайна ціна операції (в залежності, що вище); комісійна

винагорода, продажна вартість;

— відповідність документів, що стосуються тільки сплати ПДВ документам, по купівлі, реалізації, обміну чи безоплатного надання продукції (робіт, послуг).

— правильність визначення ставок оподаткування по кожній операції (20%, 0%);

— правильність сум розрахунків.

Далі здійснюється перевірка правильності ведення обліку по рахунку 641 «Розрахунки за податками» (дата, зміст операції, кореспонденція рахунків, правильність розрахунку сум по кожній операції), відповідності записів аналітичного обліку по рахунку записам в первинних документах, головній книзі (загальна сума по кожному виду кореспонденції, відповідність оборотів по кредиту по рахунку 641, залишки на рахунку), звірка загальних сум з сумами за журналом № 3, відомостями 3.6 формах бухгалтерської і податкової звітності, відповідність зазначених сум балансу по рядках, декларації по ПДВ.

При перевірці слід звернути увагу на повноту і правильність, своєчасність нарахування ПДВ на продаж товарів (робіт, послуг) без оплати, або з частковою оплатою їх вартості, на бартерні операції, а також на натуральні виплати в рахунок оплати праці фізичним особам. У цих випадках аудитор повинен переконатись, що база оподаткування визначалася виходячи з фактичної ціни, але не нижче за звичайну ціну і перевірити правильність нарахування ПДВ при здійсненні товарообмінних операцій. Згідно із датою виникнення податкових зобов'язань під час здійснення таких операцій вважаються будь-яка з подій, що сталися раніше:

— дата відвантаження товарів, а для робіт, послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг);

— дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт, послуг;

— дата оформлення документів, що засвідчують факт отримання

платником податку результатів праці.

Аудитору належить перевірити аналітичний облік розрахунків з покупцями і замовниками окремо за товари (роботи, послуги) у деклараціях про ПДВ. Особливо уважно слід перевіряти продаж за готівку фізичним особам, відпуск товарів у рахунок зарплати, безоплатний відпуск, продукції, від обсягу якої належить нарахувати ПДВ.

Проведемо аудит податкових зобов'язань по ПДВ в ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» з допомогою таблиці-тесту 2.4.

Таблиця 2.4

Аудиту податкових зобов'язань з ПДВ, за 2018 рік,
ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

Питання	Відповідь
1	2
1. Чи є ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» платником ПДВ?	Так. Аудиторам надано свідоцтво платника ПДВ від 12.12.2000 року № 12888468. Індивідуальний номер платника податку – 34078809150.
2. Якими видами діяльності займається Товариство, і які основні операції здійснювало?	Товариство займається виробництвом агрегатів для с/г техніки.
3. Форма звітування Товариства по ПДВ (квартальна/ місячна)	Місячна форма звітування.
4. Документи, які були представлені аудиторіві, правильність їх оформлення, дотримання хронологічного порядку.	За період перевірки були представлені податкові накладні №992-№1536, ВДМ рахунки №756-№912, головна книга за 2018 року, декларації про ПДВ, фінансові звіти, податкові розрахунки, реєстри виданих податкових накладних. Податкова накладна № 1052 від 12.06.18р. заповнена з порушенням ПКУ не зазначено індивідуальний податковий номер покупця і номер його свідоцтва.
5. Чи проводить підприємство операції, які обліковуються за ставкою 0%	Відповідно до первинної документації (вантажно митних декларацій № 120/440, №562/352, №523/562 а також рахунків №756-912), головної книги, декларацій по ПДВ за рік, Товариство проводило операції які оподатковувалися за 0-ю ставкою.

1	2
6. Правильність визначення бази оподаткування ПДВ.	Проведена перевірка первинних документів дозволяє відзначити відповідність бази оподаткування ПКУ.
7. Правильність відображення в обліку операцій пов'язаних з нарахуванням ПДВ.	Операції з нарахування ПДВ відображені по кредиту рах. 6415 «Розрахунки по ПДВ», Зауважень немає.
8. Відповідність документів	1. Сума податкового зобов'язання нарахована протягом звітного періоду зазначена в первинних документах, головній книзі по рахунках 641 Кт, 643, правильно зазначена у звіті про фінансовий результат, (78615 грн.) і відповідає самі в декларації про ПДВ.

Основні джерела отримання аудиторських доказів представлено на рисунку 2.1.

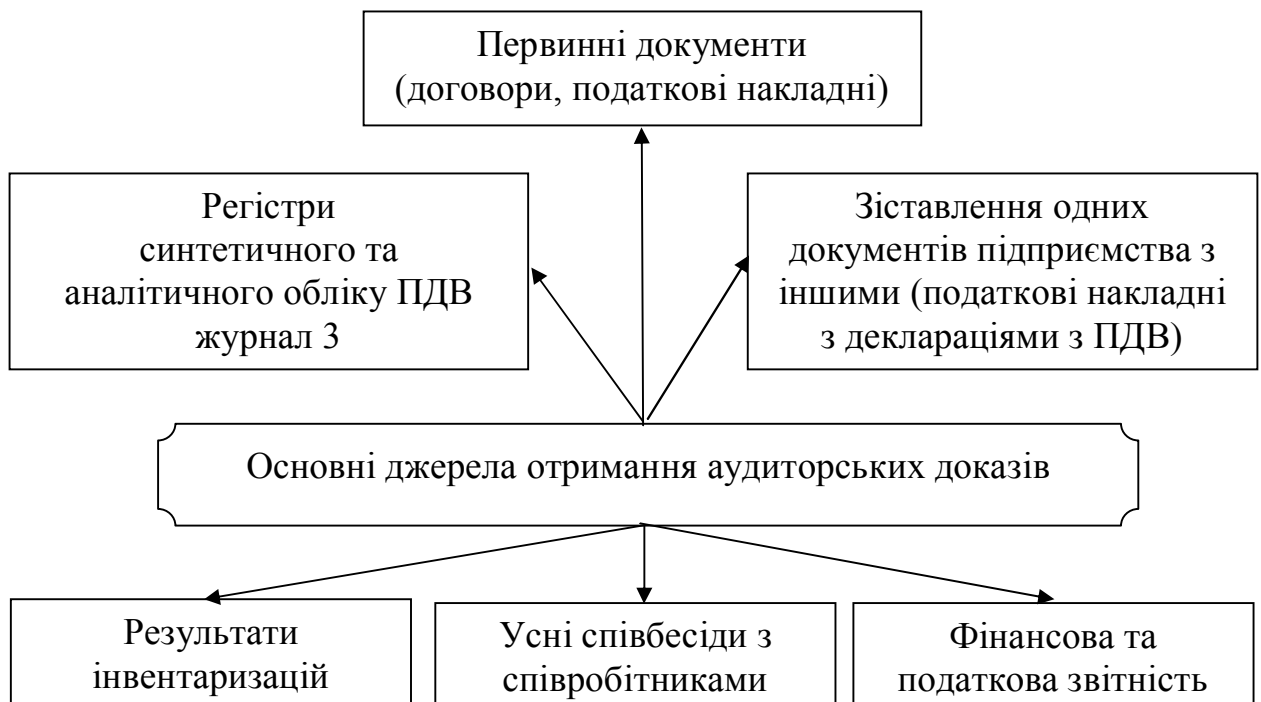


Рис. 2.1. Джерела отримання аудиторських доказів при перевірці ПДВ

Отже, недосконалість податкового законодавства та великий податковий тиск на підприємства й необхідність відображення однієї й тієї операції в бухгалтерському обліку та податкових розрахунках, що залежить від розбіжностей в законодавстві збільшують власний ризик суб'єкта

господарювання. А із врахуванням штрафів, які накладаються на підприємства за порушення податкового законодавства – аудиторський ризик ще збільшується.

Вважаємо, що аудит розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість є одним з трудомістких в аудиторській практиці.

2.3 Аудит податкового кредиту та суми податку на додану вартість до сплати

Аудитор перевіряє суми податкового кредиту за відповідні звітні періоди, звертаючи при цьому увагу на таке:

— суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням (спорудженням) основних засобів, включаються до складу податкового кредиту такого звітного періоду, незалежно від термінів введення в експлуатацію основних фондів;

— не включаються до податкового кредиту суми податку за операціями з товарами (роботами, послугами), звільненими від оподаткування;

— за товари (роботи, послуги), які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, до суми податкового кредиту включаються суми податку в частині використання, яка відноситься до оподатковуваних операцій;

— до складу податкового кредиту не включаються суми податку, сплачені за придбані товари (роботи, послуги), вартість яких не відноситься до господарської діяльності. Податки, сплачені у зв'язку з таким придбанням, відшкодовуються за рахунок відповідних джерел.

Необхідно перевірити, чи підтверджуються всі суми, включені до податкового кредиту, податковими накладними (митними деклараціями),

чеками, а також накладними, рахунками-фактурами, іншими первинними документами.

Перевіряючи законність відшкодування податку на додану вартість, слід керуватися тим, що датою виникнення права платника податку на податковий кредит перша з подій: дата списання коштів з банківського рахунка в оплату товарів, або дата відвантаження товарів, підписання акту виконаних робіт по наданих послугах. Для довгострокових контрактів – це дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту.

З'ясування достовірності, правильності розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість потребує також зіставлення сум ПДВ, вказаних у податкових накладних з реєстром виданих податкових накладних. Дані реєстру мають відповідати аналітичним і синтетичним регістрам бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що типовою помилкою при обліку податку на додану вартість є включення його до складу вартості матеріалів, робіт, послуг на що слід звернути особливу увагу.

Під час перевірки заборгованості за розрахунками з бюджетом дані, отримані на підприємстві, зіставляються з даними, які були подані до фіскальної служби. При цьому увага приділяється правильності визначення й повноті перерахування платежів.

На нашу думку, важливим питанням для аудиту податку на додану вартість є своєчасність розрахунків, а також вчасне подання звітності в державні установи. Декларації по податку на додану вартість (місячна форма) повинні подаватися до ДФС не пізніше 20 числа наступного за звітним місяці, або першого ж робочого дня якщо 20 число припадає на вихідний день.

Проведемо аудит податкового кредиту по податку на додану вартість на прикладі ТОВ «Тернопільського машинобудівного заводу» з допомогою таблиці-тесту 2.5.

Аудиту податкових зобов'язань з ПДВ, за 2018 рік,
ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

Питання	Відповідь
1	2
1. Документи, які були представлені аудиторів, правильність їх оформлення, дотримання хронологічного порядку.	За період перевірки були представлені реєстри отриманих податкових накладних податкові накладні, ВДМ, рахунки-фактури, авансові звіти, головна книга за 2018 року, декларації про ПДВ, фінансові звіти. Зауважень щодо заповнення реєстрів немає.
	До податкового кредиту по ПДВ за липень 2018 року включено куплену, згідно авансового звіту №44 від 07.07.18р., (податкова накладна № 177 від 07.07.18р.) планшет, вартістю 4700 грн. На нашу думку, це є порушенням ПКУ оскільки був призначений для подарунку, а не для використання в господарській діяльності підприємства.
2. Правильність визначення бази оподаткування ПДВ.	Проведена перевірка первинних документів дозволяє відзначити відповідність бази оподаткування ПКУ.
3. Відповідність документів	Сума податкового кредиту відповідає, сумі зазначеній в головній книзі по рахунках 644 і по дебету рахунку 641 – 25259 грн – відповідають декларації про ПДВ
4. Вчасність сплати і подання звітності по ПДВ.	Вся розрахована сума ПДВ сплачена до 30 числа наступного за звітним місяця (платіжне доручення) Декларації по ПДВ подано до ДФС вчасно.

Після визначення відхилень й порушень групуємо помилки на типові, розрахункові, випадкові (арифметичні чи нетипові). Визначаємо їх характер: обман чи помилка, суттєвість впливу на кінцеві результати, можливість виправлення. При цьому складається звіт та висновок, і використовуються для нього попередньо складені робочі записи у вигляді порівняльних таблиць, розрахунково-підсумкових відомостей і тощо, де відображені всі етапи обліку податку на додану вартість: від первинних документів, журналів-ордерів до декларації.

Висновки до розділу 2.

1. Основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту розрахунків з податку на додану вартість є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування та перерахування податку до бюджету; правильності ведення обліку за цими рахунками та заповнення звітності у відповідних облікових реєстрах.

2. Аудит розрахунків з ПДВ найбільш трудомістка й найбільш відповідальна ділянка роботи аудитора. Проте, саме завдяки цій роботі дуже багато підприємств та організацій уникають сплати значних сум штрафів. Від того, як аудитором буде організовано аудит розрахунків з ПДВ, значною мірою залежить якість перевірки. Тому перед проведенням аудиту розрахунків з ПДВ аудитором необхідно здійснити планування самої перевірки і так організувати свою діяльність, щоб забезпечити її високу якість та бути впевненому, що в кожній конкретній ситуації застосовуються найбільш ефективні і діючі процедури аудиту.

Для успішного виконання поставлених завдань необхідно:

- вивчити систему внутрішнього контролю одиниці, яку перевіряють;
- ознайомитись з мірами, прийнятими для виконання рекомендацій попереднього аудитора;
- скласти план перевірки, затверджений директором аудиторської фірми і директором підприємства, що перевіряється;
- підготувати документацію, необхідну для проведення аудиту;
- здійснити аудит;
- скласти кваліфікований аудиторський висновок, якщо результати перевірки дають таку можливість.

ВИСНОВКИ

Податкова система є одним з головних елементів ринкової економіки. Вона виступає головним інструментом впливу держави на розвиток господарства, визначення пріоритетів економічного і соціального розвитку. У зв'язку з цим необхідно, щоб податкова система була адаптована до нових суспільних відносин, відповідала світовому досвіду.

Проведене наукове дослідження на тему «Облік і аудит податкових розрахунків з податку на додану вартість» за матеріалами ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» показало нам, що вивчення даної теми є досить актуальним:

1. Податок на додану вартість – це один із найпоширеніших непрямих податків у світі та головний непрямий податок в Україні, що є частиною новоствореної вартості, утвореної на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до ціни продажу на товари (роботи, послуги), яку сплачує кінцевий споживач.

Кожне підприємство, що є платником податку на додану вартість зустрічається із проблемою правильного відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з бюджетом по даному податку.

2. Оскільки законодавча база по даному питанні змінюється досить часто, то дослідження даної теми є не тільки актуальним, а й корисним для фахівця з бухгалтерського обліку.

3. Перевірка правильності заповнення документів, пов'язаних зі сплатою ПДВ, дозволить уникнути фінансових санкцій підприємства.

Негативним фактором в діяльності підприємства є те, що податок на додану вартість в загальній структурі податків, які сплачує підприємство займає перше місце по величині. Оскільки рівень життя в Україні доволі не високий, а отже і платоспроможність покупців теж, це знижує конкурентоздатність робіт і послуг, що надає підприємство.

Аналіз реформаторських перетворень в області податків в основному показує, що висунуті пропозиції стосуються в кращому випадку окремих

елементів податкової системи (насамперед розмірів ставок, наданих пільг і привілеїв; об'єктів обкладання; чи посилення заміни одних податків на інші). Однак у сьогоднішній час необхідна принципово інша податкова система, що відповідає нинішній фазі перехідного до ринкових відносин періоду. І це не випадково, тому що оптимальну податкову систему можна розгорнути тільки на серйозній теоретичній основі.

4. Дослідження даних обліку показало, що ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» своєчасно та вірно відреагує на всі зміни у законодавстві, тому заповнення податкових накладних, ведення реєстрів податкових накладних, заповнення податкової декларації відповідає всім вказівкам даних нормативних документів.

5. В результаті проведених досліджень мною було розроблено програму аудиторської перевірки податку на додану вартість. Розроблена типова програма аудиту ПДВ може бути використана аудитором при перевірці будь-якого підприємства. Запропонована програма аудиту, в якій відображені основні процедури для розв'язання головних завдань аудиторської перевірки, дає змогу охопити всі господарські операції з ПДВ.

Також в роботі розроблено таблиці-тести, що дають змогу систематизувати отримані в ході перевірки результати, для формування подальшого аудиторського висновку і звіту.

В результаті проведеної перевірки по ПДВ виявлено ряд помилок, завчасне виправлення яких дасть змогу підприємству уникнути фінансових санкцій під час перевірки податковими органами.

Дана робота може бути використана для удосконалення ведення обліку та контролю операцій по розрахунках з ПДВ на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алексахенко С. Западноевропейская практика использования налога на добавленную стоимость. *Экономические науки*. 1991. № 6. С. 94–102.
2. Артюх О. В., Топольницька Н. Д. Фінансовий контроль податку на додану вартість: питання оптимізації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. №8. С. 136.
3. Атаманчук О.В. Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи. *Економіка та держава*. 2014. № 10. С. 26-29.
4. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: 2 вид. навч. посіб. Київ, Центр навчальної літератури, 2010. 541 с.
5. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 300 с.
6. Белуха Н.Т. Аудит. Учебник. Київ : „Знання”, КОО, 2008. 759 с.
7. Беспала Н.О. Сутність податків та їх роль у механізмі державного управління соціально-економічним розвитком країни. *Держава та регіони*. 2009. №1. С. 10-15.
8. Бернар И., Колли Ж. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х т. – Т. I: Пер. с фр. Москва : Международные отношения, 1997. 784 с.
9. Білецька Г.М., Кармаліта М. В., Куц М. О. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія Київ : Алерта, 2012. 222 с.
10. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. Підручник. Київ : Вища школа, 2007. 174 с.
11. Борейко В. Напрями посилення регулюючої функції податків *Економіка України*. 2014. №1. С. 50-57.
12. Боярчук Д. Цікаві факти про ПДВ. *Популярна економіка: ціна держави*. 2014. № 26. С. 1-12.
13. Буряковский В.В., Кармазин В.Я. Налоги. 2-е издание., перераб., доп. Днепропетровск: Пороги, 2008. 642 с.

14. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник 2-е вид., допов., перероб. Житомир: Рута, 2002. 672с.
15. Бudyко О.В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість в бухгалтерському обліку згідно Податкового кодексу України. *Ефективна економіка*. 2015 URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/index>.
16. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
17. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
18. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Підручник для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. 6-те вид. Київ : А.С.К., 2010. 784 с.
19. Вишнеvский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения. Монографія. Д. : ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
20. Все про податки: Довідник. М.Я. Азаров, В.Д. Кольга, В.А. Онищенко. Київ : Експерт-Про, 2009. 492 с.
21. Вовк О., Чернокозинська Н. Податкова звітність з податку на додану вартість. *Вісник студентського наукового товариства «Ватра» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. 2015. № 26. С. 93-96.
22. Волощук, Р.Є. Підходи до визначення сутності і принципів організації адміністрування податків. *Наукові праці НДФІ*. 2015. №1. С. 34 – 43.
23. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: навчальний посібник. Київ : „Знання”, 2008. 273 с.
24. Глобалізація обліку і звітності : *Збірник наукових праць студентів*. Тернопіль, ТНЕУ, 2019. 191 с.
25. Голишевська Л.В., Андрущак А.А. Роль фіскальної та регулюючої функції податків в економіці держави. URL: <http://www.rusnauka.com>
26. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість. *Галицький економічний вісник*. 2013. № 2(41). С. 118-126
27. Герасим П.М., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на

- підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами). Тернопіль: ТАНГ, 2001. 166 с.
28. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: навчальний посібник. Львів : Світ, 2002. 296с.
29. Гутуряк К.О. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість. URL :http://www.rusnauka.com/6_NITSHB2011
30. Давидов Г.М. Аудит: навч. посібник. 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Т-во „Знання”, КОО, 2007. 365 с.
31. Дадашев А. З. Налоги и налогообложение: практикум Москва : Вузовский учебник, 2008. 284 с.
32. Демиденко Л.М., Субботович Ю.Л. Податкова система: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 184с.
33. Дікань Л.В., Воїнова Т.С. Податкова система: навч. посібник Харків : ХДЕУ, 2002. 251 с.
34. Добровський В.М. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник. Київ : КНЕУ, 2011. 195с.
35. Довгань, О.В. Переваги та недоліки податку на додану вартість. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2016. № 3. С. 72 – 73.
36. Довідка про закон щодо спрощення оподаткування URL: http://www.novostimira.com.ua/news_10834.html
37. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 689-693.
38. Дяковський Д. А. Оподаткування доданої вартості в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. : спец. 08.04.01. Ірпінь, 2004. 18 с.
39. Еволюція теорії оподаткування URL: <http://www.nbu.gov.ua/portal>
40. Економічна енциклопедія : У трьох томах. Редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Видавн. центр “Академія”, 2000. 864 с.
41. Економічна сутність податків та їх призначення. ДПА у Волинській області URL: www.vl-sta.gov.ua/download/309.html.
42. Іванов Ю.Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування:

монографія. Харків : ВД "ІНЖЕК", 2009. 448 с.

43. Єфименко Т.І. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи. *Фінанси України*. 2014. №12. С.3-10.
44. Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво. Житомир : ЖІТІ, 1999. 444 с.
45. Задорожний, З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів [Текст] / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.
46. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
47. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
48. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
49. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
50. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
51. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семененко, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).
52. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні” зі змінами та доп. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

53. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.
54. З історії виникнення податків. URL: <http://www.dpa.cv.ua/index.php>
55. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: моногр. Житомир : ПП “Рута”, 2010. 432 с.
56. Іванов Ю.Б., Тищенко О.М. Сучасні проблеми податкової політики: навч. посібник. Харків: ІД “Інжек”, 2006. 327 с.
57. Іванов Ю.Б. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий: Монография. Харьков : ИД “Инжек”, 2006. 272 с.
58. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
59. Кавторєва Я., Гудзенко З. ПДВ: запитання та відповіді. Харків : Фактор, 2012. 92 с.
60. Кміть В. М. Правові колізії у податковому законодавстві України та шляхи їх усунення. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2010. № 1(48). С.215-218.
61. Кобилянська О. І. Бухгалтерський і податковий облік фінансових кредитів. *Вісник університету банківської справи НБУ*, вип. № 2 (17), 2013, С. 246-251
62. Ковальчук К., Рева Т. Функції податків та їх реалізація в податковій системі України. *Вища школа*. 2014. №3. С.70-83.
63. Крупей Н.С. Економічна сутність податків та їх функції. *Наукові записки. Серія “Економіка”*. 2015. Випуск 19. С. 36-40
64. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навч. посібник для студентів вищих закладів освіти. Київ : Каравела, Львів : Новий Світ 2007. 504 с.
65. Лаговська Н.В. Передумови виникнення та розвитку податків. URL:

www.rusnauka.com.ua

66. Лисенков Ю.М., Біда С. О. Основні нововведення Податкового кодексу України щодо складу податків. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/>
67. Литвіцька Н.Ю. Історія виникнення податків. URL: http://www.rusnauka.com.ua/MN_2010/Economics/58421.doc.htm.
68. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2009. 524 с.
69. Лютий І.О., Демиденко Л.М., Романюк М.В. Податкова система Київ : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
70. Малишкін О.І. Коефіцієнт податкового навантаження на мікрорівні: розрахунок та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 1. С. 18 - 25.
71. Малышкин А.И. Налоговый учет: ситуации и решения. Київ : Либра, 1999. 224 с.
72. Мараховська Т.М. Шляхи удосконалення справляння податку на додану вартість. *Збірник наукових праць ВНАУ*. URL: http://www.rusnauka.com.ua/MN_2010/Economics/
73. Метелиця, В. Актуальні питання обліку ПДВ. URL: <http://www.agro-business.com.ua>
74. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України. № 356. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>
75. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видана Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAS), Аудиторська палата України, переклад. з англ. мови видавництво “Фенікс”. Київ : Фенікс, 2010. 852 с.
76. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер.с англ. Москва : Финансы и статистика, 1996. 136 с.
77. Оксенюк О.І. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету України URL: <file:///C:/Users/1/Downloads/inek>

78. Онищенко Т., Котик Н. Альбом бухгалтерських проводок. – 5-те вид., доповн. Харків : Фактор, 2013. 78 с.
79. Орлова В.К., Хомин С.В. Фінансовий облік навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2010. 510 с.
80. Осовська Г. В., Юркевич О.О. Економічний словник. Київ : Кондор, 2007. 358 с.
81. Павлюк К.В., Василик О.О. Фактори, що впливають на доходи державного бюджету. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2014. №45. С. 32-34.
82. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: учебное пособие. Минск: НП "Экоперспектива", 1998. 238 с.
83. Панасюк В.М., Ковальчук Є,К. Податковий облік: навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 260 с.
84. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із внесеними змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
85. Подольська В. О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз: навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2007. 488 с.
86. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. №39. URL: <http://buhgalter911>
87. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних. Затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 URL.: <http://zakon.rada.gov.ua>
88. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 10.02.2012 р. №143 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
89. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов. Учеб.пособие. Москва : ИНФРА - М. 1996. 192 с.
90. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит: навч.-метод. посібник. Київ : ТОВ „НІОС”, 1998. 174 с.

91. Руда О. Л., Мельник В. С. ПДВ: Історія та сучасний стан в Україні. Науковий потенціал 2015 : матеріали наук.-практ. конф., 16–18 бер. 2015 р., Вінниця, Україна / Вінницький нац. аграр. ун-т. Вінниця, 2015. Т.2. С. 48–49.
92. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навчальний посібник.- 3-тє вид., випр. і доп. Київ, Знання, 2007. 668 с.
93. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник. Київ, КНЕУ, 2012. 322 с.
94. Сисмонд де-Сисмонди Новые начала политической экономии. (перевод Б.О.Эфруси) Москва, 1897. 292 с.
95. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. Москва, Соцэкгиз. 1962.
96. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. Москва, Издательство “Дело и сервис”, 1998. 576 с.
97. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навч. посіб. Тернопіль, ТНЕУ, 2008. 407 с.
98. Словник обліково-економічних термінів. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т. Б. Трифонова, проф. С. З. Мошенського 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 696 с.
99. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посібник. Київ, 2010. 326 с.
100. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки. *Фінанси України*. 2014. № 9. С. 65-81.
101. Сокотенюк С. М., Кугій А.А. Особливості прийняття та застосування електронного адміністрування ПДВ в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4859>
102. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник Київ: КНЕУ, 2004. 411 с.
103. Сударенко О. В. Правові засади бюджетного відшкодування ПДВ в Україні URL: <file:///C:/Users/1/Downloads>
104. Сутормина В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду регулювання ринкової економіки). Київ :

Либідь, 1992.328 с.

105. Сутність податків та їх функції. Буклет ДПА: URL: www.kyivsta.gov.ua/podclass/Byklety/10.doc.
106. Тарасюк Г. М. Планова діяльність як системний процес управління підприємством : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 469 с.
107. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Київ: АСК, 2012. 696 с.
108. Чередниченко О. М. Непряме оподаткування в Україні на шляху інтеграції до Європейського Союзу *Фінанси України*. 2017. № 7. С. 98-104
109. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посібник. Київ: Знання - Прес, 2002. 223 с.
110. Філанович О.М. Ефективність адміністрування податку на додану вартість: перспективи здійснення та обмеження. // *Економіка і регіон* № 3, 2014. С. 15-21.
111. Фінансовий облік: підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь та ін. – 4 – те вид. доп. і перероб. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
112. Цимбал Т.Я. Еволюція поняття „податок”. *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. Ірпінь, 2014. №2(24). С. 141 – 145.
113. Юрченко О. А. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 12. С. 18-25.
114. Ямборко Г. Визначення податкових зобов'язань на основі даних бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №11. С.24-32.