

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

Пояснювальна записка

до кваліфікаційної роботи
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Методика обліку і аудит розрахунків з бюджетом за податком на
додану вартість»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1
Москаленко О. Ю.
Керівник: Єрмолаєва М. В.
Рецензент:

Полтава - 2022 року

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економічний зміст розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

2.2. Облік (Організація бухгалтерського обліку) розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість та відображення інформації у звітності

РОЗДІЛ 3. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків за податком на додану вартість

3.2. Методика та техніка проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість

3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) є одним із загальнодержавних податків, який забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету. Від правильності відображення в обліку сум податкового зобов'язання й податкового кредиту залежать повнота, своєчасність розрахунків із бюджетом за цим податком, а також уникнення застосування до підприємств штрафних санкцій контролюючими органами.

Питаннями, пов'язаними з обліком та формуванням звітності з ПДВ займалися вчені-економісти, зокрема: Дзюба О., Кушніренко О., Лесько М., Оксенюк О., Подолянчук О., Чирва А. та інші.

Дослідженню питань сутності ПДВ, його адміністрування та обліку присвятили свої праці багато науковців та практиків: А. Бурковська А, Бутинець Т., Мараховська Т., Очеретько Л., Сидоренко Р.

Крім того, проблемними питаннями аудиту податку ПДВ займалися такі вчені: Бутинець Ф., Гончарук Я., Гордієнко Н., Давидов Г., Дерій В., Іванова Н., Карпенко М., Кулаковська Л., Макаренко А., Огійчук М., Піча Ю., Савченко В., Сахарцева І., Усач Б. та інші.

Разом з тим, незважаючи на велику кількість напрацювань у цих напрямках, проблема обліку та аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ не перестає бути актуальною у зв'язку із частими змінами законодавства, які іноді бувають суперечливими та призводять до дискусій науковців, бухгалтерів та аудиторів.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні і практичному вивченні організаційно-методичних аспектів обліку та аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ задля пошуку шляхів удосконалення вказаного податку.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні задачі:

- систематизувати погляди учених на економічну сутність поняття «податок на додану вартість»;

- вивчити сучасне законодавчо-нормативне забезпечення регулювання ПДВ;
- виокремити проблемні аспекти адміністрування ПДВ в Україні;
- охарактеризувати діяльність ТОВ ХХХХХ та його облікової політики;
- надати критичний аналіз організації та ведення обліку ПДВ на прикладі ТОВ ХХХХХ;
- розглянути нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ;
- охарактеризувати методику та техніку проведення аудиту розрахунків з ПДВ.

Об'єкт і предмет дослідження.

Об'єктом дослідження є інституційне середовище господарської діяльності суб'єкта господарювання, що обумовлює потребу реєстрації в системі бухгалтерського обліку операцій з нарахування та сплати ПДВ та аудиту розрахунків за ПДВ. Дослідження обліку ПДВ здійснено на прикладі ТОВ ХХХХХ.

Предметом дослідження є облікові процедури відображення господарських операцій щодо нарахування та сплати ПДВ платниками ПДВ та аудиту розрахунків за ПДВ.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дослідження полягає в узагальненні та обґрунтуванні методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо організації та методики обліку і аудиту ПДВ, зокрема:

- систематизовано підходи до трактування поняття «податок на додану вартість» та розкриття його економічної сутності та виділено основне визначення, яке розкриває усі складові ПДВ, що відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності;

- на теоретичному рівні систематизовано основні проблеми бухгалтерського обліку податку на додану вартість, до яких відносяться, зокрема: часті зміни податкового законодавства, введення моніторингу реєстрації (відміни реєстрації) податкових накладних, відміна дії Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ, варіації методики відшкодування ПДВ окремими суб'єктами господарювання, проблемні моменти, пов'язані з визначенням дати виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту;

- здійснено аналіз ПДВ-змін в період воєнного стану, зокрема: з 27.05.2022 відновлено податковий обов'язок платників податків, у яких є можливість виконувати свої податкові обов'язки, в частині дотримання термінів реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригувань в ЄРПН, подання податкової звітності, сплати податків; відновлено камеральні та документальні перевірки податкової звітності, а також відшкодування сум ПДВ з бюджету; здійснення операцій з товарами оборонного призначення звільняються від ПДВ; пальне та нафтопродукти – за ставкою 7 %;

- систематизовано основні проблеми, пов'язані з бюджетним відшкодуванням ПДВ: використання платниками ПДВ різних незаконних схем уникнення сплати податкових зобов'язань (фіктивне підприємництво, зокрема карусельні схеми, коли товари багаторазово перепродують і експортують, внаслідок чого експортер відшкодовує ПДВ, а постачальники, не сплативши податок, зникають); недосконалий механізм відшкодування ПДВ, що стосується головним чином методичної якості законів; проведення імпорتنих операцій з товарно-матеріальними цінностями за низькими цінами, ніж потрібно; високий рівень тіньової економіки в Україні, зростання обсягів невідшкодованих сум ПДВ внаслідок введеного в Україні воєнного стану;

- проаналізовано ефективність використання субрахунків 643 та 644 в обліку ПДВ. Зокрема, вказані субрахунки є транзитними, що дає можливість здійснювати порівняння підтвердженого і непідтвердженого ПДВ,

контролювати сформовані та отримані податкові накладні, перевіряти достовірність облікових даних;

- удосконалено методику проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ, яка включає: тест оцінки системи внутрішнього контролю, загальний план перевірки, програму аудиту та робочі документи, що дасть змогу охопити усі аспекти особливостей обліку ПДВ на підприємстві.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тез доповідей у збірниках матеріалів:

1. Лега О. В., Москаленко О. Ю. Проблемні питання обліку розрахунків з податку на додану вартість. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 14 – 15 квітня 2022 р. Полтава, 2022. С. 294-297.

2. Москаленко О. Ю. Проблеми бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 27 жовтня 2022 р. Полтава, 2022.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Економічний зміст розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Згідно з статтею 14.1.178 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) «податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу» [28]. Вказане в ПКУ лаконічне визначення «податку на додану вартість» взагалі не розкриває економічну сутність досліджуваного поняття. В зв'язку з цим, необхідним є проведення аналізу наукових поглядів вчених (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування «податку на додану вартість»

Автор	Поняття
Дзюба О.М.	«загальнодержавний непрямий податок на споживчу вартість, який сплачується юридичними і фізичними особами та стягується на основі кожного акту купівлі- продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією» [58]
Лесько М.В.	«фіскальний податок, що стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності» [19, с. 13]
Світовий О.М.	«сутність податку на додану вартість зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг (тобто кінцевий споживач, оплачуючи товар, сплачує усю суму податку на додану вартість, що сплачувалася продавцями до Державного бюджету протягом усього ланцюга просування товару)» [56, с. 214]
Семененко Т.М.	«непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем» [57]
Сидоренко Р.В.	«один з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним;

	економічно нейтральний, оскільки стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази» [59, с. 237]
Подольнчук О.А.	«непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ» [30, с. 85]
Чирва А.А.	«непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем. Згідно чинного законодавства показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво та реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів» [62, с. 68]

Підсумовуючи дані таблиці, ми погоджуємось з твердженнями Подольнчук О. А. відносно трактування змісту досліджуваного поняття, оскільки такий підхід розкриває усі складові ПДВ, що відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності.

Так, згідно з ст. 14.1.156¹ ПКУ «податкове зобов'язання (далі – ПЗ) – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання. Податковий кредит (далі – ПК) – сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду» (ст. 14.1.181 ПКУ) [28].

Складові податку на додану вартість наведено на рис. 1.1.

Як це видно з рис. 1.1, кругообіг ПДВ в частині податкового кредиту та податкового зобов'язання відбувається, не минаючи ні підприємств-виробників, ні підприємств-посередників, які купують товар або продукцію, при цьому за логікою відбувається збільшення доданої вартості товарів, продукції та одночасно збільшення сум ПДВ [4, с. 52-53].

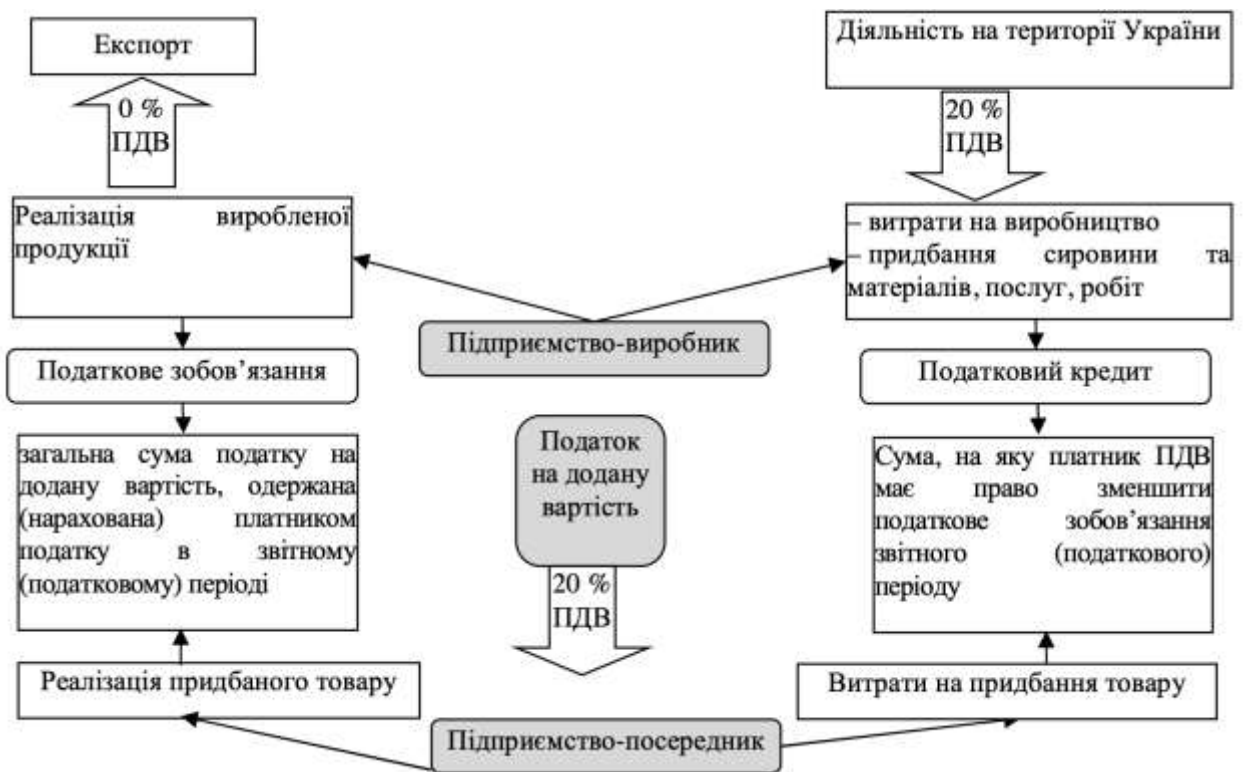


Рис. 1.1. Складові ПДВ

Таким чином, економічна сутність ПДВ проявляється через концептуальну основу визначення його бази оподаткування – додана вартість. Поняття «додана вартість» не має загальновизнаного визначення.

Так, на думку Білобровенко Т. В., «додана вартість – це вартість, яка створюється на кожному наступному етапі виробництва та реалізації продукції та включає у себе заробітну плату, нарахування на соціальні заходи, амортизацію, фінансові витрати, витрати на рекламу, страхування вантажу, прибуток тощо за вирахуванням вартості придбаних матеріалів, товарів, робіт чи послуг» [3, с. 55].

Таким чином, додана вартість за своїм економічним змістом є частиною повної вартості товару і включає такі складові: 1) матеріальні витрати (вартість витрачених у виробництві сировини і матеріалів, послуг виробничого характеру, які формують собівартість продукції); 2) заробітна плата (заробітна плата за окладами, премії, матеріальна допомога, компенсаційні виплати); 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація (сума нарахованої

амортизації основних засобів, які задіяні в процесі виробництва товарів, робіт, послуг); 5) прибуток.

Тобто, економічна сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості і стягується на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією, і фактично, виплачується в сумі зменшеній на величину податку, що сплачена на попередній стадії руху товару. Отже, кінцевий споживач купує товар за ціною, збільшеною на всю суму платежів ПДВ, які були сплачені на попередніх стадіях руху товару. Крім того, кожен суб'єкт господарювання, який є учасником процесу «виробництво-споживання» сплачує податок в тому розмірі, на скільки він збільшив вартість сировини і матеріалів, які використовуються ним в процесі господарської діяльності [58].

Окремо слід виділити найбільш важливі функції ПДВ, а саме: фіскальну, регулюючу та стимулюючу. Завдяки фіскальній функції реалізується головне призначення податків: формування й мобілізація фінансових ресурсів держави. Регулююча функція ПДВ полягає у впливі на ціноутворення, а також на процес розподілу доходів, нагромаджень та інвестицій, ефективності виробництва тощо. За допомогою системи податкових пільг реалізується стимулююча функція ПДВ. Як правило, у країнах з вищою базовою ставкою оподаткування ширше застосовуються інвестиційні податкові пільги. В даному випадку це проявляється, в основному, шляхом застосування нульової ставки ПДВ на експортну продукцію з метою стимулювання зовнішньоекономічної торгівлі, підтримання конкурентоспроможності українських товарів на зовнішньому ринку. Окремі вчені, серед основних функцій ПДВ, виділяють ще й розподільчу – суть її полягає в тому, що до бюджету держави вилучається частина доходів від найбільш рентабельних видів діяльності, яка потім перерозподіляється у менш рентабельні або збиткові сфери економіки, але необхідні суспільству [58].

Система оподаткування ПДВ не може повноцінно існувати без належного законодавчо-нормативного забезпечення.

Так, в Україні податок на додану вартість був запроваджений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26.12.1992 № 14-92. До Декрету вносилися численні зміни та доповнення і до введення норм ПКУ адміністрування ПДВ проводилося в редакції Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 № 168/ 97 –ВР [12, с. 220]. Вказаний вище Закон [32] був основним нормативним документом, який майже чотирнадцять років регламентував справляння ПДВ в Україні.

Наразі розділ V «Податок на додану вартість» ПКУ є тією базою, що визначає основні засади адміністрування ПДВ і його елементи (платники податку (порядок реєстрації та анулювання), об'єкт і база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності) [28].

Чинне нормативно-правове регулювання ПДВ наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Нормативно-правове регулювання ПДВ

№ з/п	Назва нормативно-правового акту	Стислий зміст
1.	Наказ МФУ від 14.11.2014 № 1130 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» [33]	Порядок реєстрації платників ПДВ, анулювання реєстрації, присвоєння індивідуального податкового номера, порядок ведення реєстру платників ПДВ, а також форми заяв
2.	Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) [34] Наказ МФУ від 28.01.2016 № 21 «Про затвердження обліку і подання форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» [35] Наказ МФУ від 31.12.2015 № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [36] Постанова КМУ від 29.12.2010 № 1246 «Про	Визначають вимоги до ведення податкового обліку; порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість; порядок заповнення податкової накладної та її форми; порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних

	<p>затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» [38]</p> <p>Наказ Мінфіну від 13.06.2017 № 566 «Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації» [44]</p>	
3.	<p>Постанова КМУ від 16.10.2014 № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [9]</p> <p>Постанова КМУ від 30.12.2015 № 1177 «Про внесення змін до Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість» [37]</p>	<p>Визначає механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних (далі - розрахунки коригування) у такій системі, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків</p>
4.	<p>Постанова КМУ від 29.03.2017 № 189 «Деякі питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [8]</p> <p>Наказ МФУ від 13.07.2016 № 606 «Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість» [39]</p> <p>Наказ Держказначейства від 31.03.2017 № 103 «Про затвердження Порядку здійснення органами Держказначейства України бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування» [40]</p> <p>Постанова КМУ від 27.12.2010 № 1238 «Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку» [41]</p> <p>Наказ МФУ від 09.03.2016 № 343 «Про</p>	<p>Визначають питання відшкодування ПДВ (форми документів, критерії, відповідність яким дає право на автоматичне відшкодування ПДВ, проведення позапланової виїзної перевірки тощо)</p>

	<p>затвердження Порядку взаємодії органів ДФС України та органів Держказначейства України у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету» [42]</p> <p>Наказ Мінфіну від 03.03.2017 № 326 «Порядок інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною фіскальною службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [43]</p>	
--	--	--

В Україні застосовуються наступні ставки ПДВ: 1) 20% – загальна ставка (пп. «а» п. 193.1 ПКУ); 2) 0% – (пп. «б» п. 193.1 ПКУ); операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою визначено у ст. 195 ПКУ: митні режими експорту, реекспорту (продукти переробки), безмитної торгівлі, вільної митної зони; 3) 7% – ставка ПДВ для медвиробів, лікарських засобів, екскурсійних послуг відвідувачам музеїв, показу оригінальних творів, адаптованих фільмів, послуг тимчасового розміщення/проживання (пп. «в» п. 193.1 ПКУ); 4) 14% – ставка для деяких видів сільськогосподарської продукції: пшениця, суміш пшениці та жита (1001), ячмінь (1003); кукурудза (1005); подрібнені/неподрібнені соєві боби (1201); подрібнене/неподрібнене насіння свиріпи або ріпаку (1205); подрібнене/неподрібнене насіння соняшнику (1206 00) (пп. «г» п. 193.1 ПКУ) [28].

В цілому напрацьований роками досвід з приводу удосконалення функціонування ПДВ постійно накопичується, що зумовлено, зокрема, епідеміологічною (пандемія COVID) та політичною (введений з 24.02.2022 військовий стан) ситуаціями в країні. До прикладу, на тлі боротьби з пандемією COVID, в Україні звільняються від оподаткування ПДВ товари та послуги, що стосуються запобігання поширення та виникнення гострої респіраторної хвороби спричиненої вірусом SARS-CoV-2.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

ПДВ визнано одним з основних бюджетоутворюючих податків за період усього його історичного існування. Разом з тим, це доволі складний податок, методика розрахунку, адміністрування та відшкодування якого підлягає змінам, нововведенням, удосконаленням. Так, специфічною особливістю ПДВ є те, що український варіант розрахунку ПДВ допускає оподаткування перенесеної вартості та подвійне оподаткування.

В наукових публікаціях багато уваги приділяється питанням обліку, адміністрування та контролю ПДВ, його ефективності застосування та впливу на господарську діяльність. Так, Бурковська А.В., вивчивши стан обліку розрахунків з ПДВ визначає напрями його удосконалення [61]. Дубинська О.С. доводить необхідність введення змін до ПКУ для скасування застосування в обліку методу «першої події» під час нарахування ПДВ [12]. Коцан О.П. обґрунтовує за необхідне для обліку ПДВ використовувати метод «нарахувань» [17]. На сучасному етапі з введенням системи електронного адміністрування з'явилися нові проблеми та неузгодженості з нарахування та сплати ПДВ, які детально розглядались у працях Подолянчук О. А., Євсюкової В. В і Дутової Н. В., Дугар Т. Є, Добрик Л. О.

До основних змін у законодавстві України щодо оподаткування ПДВ суб'єктів господарювання належать такі [6, с. 120]:

- запроваджено Єдиний електронний реєстр податкових накладних (далі – ЄРПН). Якщо реєстрація податкової накладної відсутня у реєстрі, то покупець-платник ПДВ вже не має права на включення сум з даного податку до податкового кредиту, а продавець-платник ПДВ не звільняється від обов'язку включення суми податку до податкових зобов'язань;

- зобов'язано платників ПДВ надавати до органів державної податкової служби в електронній формі реєстри виданих та отриманих податкових накладних для пошуку розбіжностей з даними контрагентів;

- вдосконалено процедури реєстрації платників ПДВ через запровадження реєстрації платником такого податку будь-яких осіб за їх добровільним рішенням та скорочення термінів їх реєстрації як платників ПДВ;
- визначено механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ,
- встановлено процедуру проведення розрахунків з бюджетом з використанням ПДВ-рахунку;
- запроваджено механізм автоматичного відшкодування податку, а саме скорочено терміни отримання обігових коштів платниками ПДВ для підвищення їхньої платоспроможності;
- передбачено відповідальність держави за несвоєчасне відшкодування податкового кредиту тощо.

Так, найсуттєвіших змін система адміністрування ПДВ зазнала з 01.01.2015 (у тому числі, Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (далі – Закон № 71-VIII) [45] після запровадження системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ, яка змінила практику адміністрування та механізму справляння ПДВ.

СЕА ПДВ – це електронна система автоматичного, безперервного та оперативного контролю з обліку ПДВ за кожним платником такого податку. Основне призначення - мінімізація маніпуляцій та корупційних схем.

СЕА ПДВ здійснює розрахунок можливих сум за зобов'язаннями з ПДВ, на які платник податку має змогу зареєструвати податкові накладні в ЄРПН в електронному форматі, оскільки в паперовій формі реєстрація не передбачена, незалежно від суми такої податкової накладної. Але зазначимо, що у разі перевищення суми податкового зобов'язання над податковим кредитом під час складання податкових накладних платник податку не зможе зареєструвати такі накладні в ЄРПН до того моменту, поки не поповнить спеціальний ПДВ-рахунок на суму, якої не вистачає [64, с. 375].

Тому, основною умовою реєстрації податкових накладних стала сума (реєстраційний ліміт), достатня для реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування (далі – ПН/РК) у ЄРПН, яка розраховується за формулою:

$$\Sigma_{\text{Накл}} = \Sigma_{\text{НаклОтр}} + \Sigma_{\text{Митн}} + \Sigma_{\text{ПопРах}} + \Sigma_{\text{Овердрафт}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \Sigma_{\text{Відшкод}} - \Sigma_{\text{Перевищ}};$$

де:

$\Sigma_{\text{накл. отр}}$ – загальна сума податкових накладних, зареєстрованих продавцем у ЄРПН;

$\Sigma_{\text{митн.}}$ – загальна сума, сплачена під час імпорту підприємством;

$\Sigma_{\text{поп. рах.}}$ – сума, на яку платник податку поповнив електронний рахунок;

$\Sigma_{\text{накл. вид.}}$ – сума, на яку платник податку зареєстрував ПН/РК в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{відшкод.}}$ – сума податку, заявлена платником до відшкодування;

$\Sigma_{\text{перевищ.}}$ – сума розбіжностей за поданою податковою декларацією та зареєстрованими податковими накладними в ЄРПН.

Таким чином, на підприємствах, які у структурі собівартості мають незначну частку витрат, повинні поповнювати електронний рахунок. Тобто чим менше показник $\Sigma_{\text{накл. отр}}$ під час отримання товарів, робіт і послуг у підприємств, які можуть видати податкову накладну, тим більша вірогідність не отримати позитивного значення суми, дозволеної для реєстрації. За такої умови строк реєстрації податкової накладної може перевищувати установлений законодавчо. Але перевищення строку реєстрації податкової накладної приводить до застосування адміністративних санкцій, які зростають від кількості днів прострочення реєстрації [2, с. 6].

На нашу думку, для своєчасної реєстрації ПН/РК у ЄРПН необхідно постійно аналізувати стан показників у формулі та прогнозувати їхню зміну у часі.

Таким чином, дана система передбачає залежність податкового кредиту покупця від податкової «сумлінності» продавця. При цьому у покупця не залишається можливості визнати податковий кредит, якщо продавець належним чином не виконав своє зобов'язання і не надав покупцеві правильно оформлену податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН, оскільки, відповідно до нових правил, скарга не є підставою для визнання податкового кредиту [64, с. 376].

Крім того, згідно із Законом № 1797-VIII від 21.12.2016 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (далі – Закон № 1797-VIII) ст. 201 було доповнено п. 201.16 та запроваджено систему моніторингу відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН [46].

Тобто, зупинення реєстрації ПН та РК відбувається за умови того, що платники податків підпадають під визначені в чинному законодавстві критерії. Державна податкова служба України (далі - ДПС) аналізує ступінь ризику платників податків та податкових операцій та визначає, чи є підстави для зупинення реєстрації ПН в ЄРПН.

Механізм зупинення реєстрації ПН регламентується Наказом Міністерства Фінансів України «Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 12.12.2019 № 520 [47].

Впровадження блокування ПН/РК спрямовано на виявлення недобросовісних підприємств, які були створені для ухилення від сплати ПДВ до Державного бюджету України та його неправомірного відшкодування. Це є дуже позитивним рішенням, однак, з іншої сторони під блокування часто підпадають ПН реальних підприємств [10].

Слід зазначити, що в науці проблемним питанням залишається визначення дати виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту,

адже це впливає на правильність складання податкової накладної та є об'єктом уваги контролюючого органу.

В загальному податкове зобов'язання та податковий кредит виникають на дату «першої події», тобто за датою події, що відбулася раніше (див. табл. 1.3) [60, с. 56].

Таблиця 1.3

Правило «першої події» для визнання в обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту

Виникнення податкового зобов'язання	Виникнення податкового кредиту
1. Дата отримання на рахунок платника податку грошових коштів. 2. Дата відвантаження платником податку товарів. 3. Дата фактичного отримання об'єкта лізинго-отримувачем – для фінансового лізингу. 4. Дата фактичного отримання результатів робіт за довготерміновими договорами При міжнародних операціях: дата подання митної декларації для митного оформлення – імпорт	1. Дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг. 2. Дата отримання платником податку товарів/ послуг. 3. Дата фактичного отримання результатів робіт за довготерміновими договорами. 4. Дата фактичного отримання об'єкта лізинго-отримувачем – для фінансового лізингу При міжнародних операціях: дата сплати податку за ПЗ – імпорт; дата складання податкової накладної –експорт

З цього приводу науковці та дослідники вважають [30, с. 6], що «більш раціональним буде визнання дати виникнення податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ у момент фактичного отримання товарно-матеріальних цінностей, а не за датою «першої події». Таким чином автори вважають, що операції з отримання або видачі авансу не призводитимуть до виникнення податкового зобов'язання й податкового кредиту за ПДВ відповідно. При цьому на законодавчому рівні необхідно у ПКУ залишити тільки одну дату виникнення податкових зобов'язань із ПДВ».

Справедливою є думка Білобровенко Т.В. [2, с. 109], що ««правило першої події», облік розрахунків з бюджетом з ПДВ є досить складною процедурою, дані якого можуть бути недостовірними через помилки бухгалтерського обліку, даних фінансової і податкової звітності з ПДВ».

Крім того, дата виникнення податкового зобов'язання може визначатися за фактом оплати (касовий метод). Даний метод з 01.01.2022 поширюється на постачання житлово-комунальних послуг, у яких нараховується абонплата. Також продовжене застосування касового методу щодо постачань електроенергії, централізованого постачання води – до 01.01.2026 [29].

Ще однією з проблем адміністрування ПДВ на сьогодні є механізм відшкодування ПДВ.

Сама процедура бюджетного відшкодування ПДВ була запроваджена Законом № 1797-VIII [46], діє з 01.01.2017 та регламентована ст. ст. 200 200.7-200.23 [28]. Новацією є те, що бюджетному відшкодуванню підлягає підтверджене перевіркою податковими органами від'ємне значення ПДВ, яке заявлене до відшкодування. Крім того, було запроваджено автоматичне відшкодування ПДВ для спрощення механізму виплат, а також для того, щоб сумлінні платники податків могли швидко отримати заявлені суми без прямого контакту із податковими органами [26].

Для виникнення права на бюджетне відшкодування ПДВ необхідне виконання додаткових умов, крім від'ємного значення по декларації (пп. «б» п. 200.4 ПКУ) [28]:

- сума ПДВ по податковому кредиту має бути до цього уже сплаченою постачальникам, тобто податковий кредит виник по тим операціям і у тій сумі, коли відбувалася оплата товарів, робіт, послуг постачальникам, при чому грошима. Слід зазначити, що зараховуються й суми, які були сплачені постачальникам авансом, а також ПДВ, який був сплачений при імпорті на підставі митної декларації;

- сума відшкодування не може перевищувати ліміт реєстрації податкових накладних (Σ накл). Якщо від'ємне значення перевищило, то з метою бюджетного відшкодування необхідно обмежитися лімітом, а решту суми перенести на наступний період. Право на відшкодування при цьому не втрачається;

- відсутність податкового боргу. Якщо борг є, незалежно від його статусу, то від'ємне значення спочатку враховується в його погашення, при чому лише в межах ліміту реєстрації, тобто з дотриманням другого обмеження [26].

Разом з тим, узагальнюючи напрацювання вчених в дослідженні так званого «невідшкодування» ПДВ, варто виділити реальні причини відмови у поверненні від'ємного значення, а саме: використання платниками ПДВ різних незаконних схем уникнення сплати податкових зобов'язань (фіктивне підприємництво, зокрема карусельні схеми, коли товари багаторазово перепродують і експортують, внаслідок чого експортер відшкодовує ПДВ, а постачальники, не сплативши податок, зникають); недосконалий механізм відшкодування ПДВ, що стосується головним чином методичної якості законів; проведення імпорتنих операцій з товарно-матеріальними цінностями за низькими цінами, ніж потрібно; високий рівень тіньової економіки в Україні [5]. Крім того, загальна нестабільна та складна ситуація в державі призвела до зростання обсягів невідшкодованих сум ПДВ, оскільки наразі абсолютний пріоритет займають видатки на оборону та безпеку.

Так, в Україні з 24.02.2022 введено військовий стан. В зв'язку з цим, Верховна Рада України продовжує вносити зміни у законодавство, щоб адаптувати його до реалій воєнного часу. Не стає винятком і оподаткування, адже під час війни як ніколи необхідно знайти розумний баланс, щоб підтримувати бізнес та водночас мати змогу забезпечувати всім необхідним і армію, і громадян. Так, ПДВ-зміни в період воєнного стану деталізовано в Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» № 2120-IX від 15.03.2021 [48], а саме:

- зупиняються строки: реєстрації платником ПДВ (ст. 183, п. 2081.2 ПКУ); реєстрації ПН і РК в ЄРПН (п. 201.10 ПКУ); відображення податкового кредиту (п. 198.6, п. 80 підрозд. 2 розд. XX ПКУ); подання декларації з ПДВ

(пп. 203.1, 2081.8 ПКУ); сплати податкових зобов'язань з ПДВ (п. 203.2, 2081.9 ПКУ); подання скарги на постачальника через додаток Д7 (п. 201.10 ПКУ);

- податкові зобов'язання та податковий кредит мають формуватися на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів;

- пальне та нафтопродукти – за ставкою 7 %;

- пільга на імпорт та постачання засобів індивідуального захисту, переданих для потреб добровольчих формувань тероборони;

- втрачене (знищене, розкрадене, пошкоджене тощо) майно внаслідок війни – без компенсуючого ПДВ;

- якщо товари передаються ЗСУ, іншим силовим структурам, ДСНС, закладам охорони здоров'я, то такі операції не є постачанням для цілей ПДВ-обліку [13].

Разом з тим, чергові зміни були внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» від 12.05.2022 № 2260-IX (далі – Закон № 2260) [49].

Законом № 2260 передбачено три основних зміни щодо: 1) відновлення податкового обов'язку платників податків, у яких є можливість виконувати свої податкові обов'язки, в частині дотримання термінів реєстрації ПН/ РК в ЄРПН, подання податкової звітності, сплати податків; 2) відновлення камеральних та документальних перевірок податкової звітності; 3) відновлення відшкодування сум ПДВ з бюджету (тобто, з 27.05.202 знову запрацювала СЕА ПДВ).

Отже, податкові послаблення для суб'єктів господарювання є стимулом відновлення малого та середнього бізнесу. Навіть в умовах війни бізнес повинен працювати там, де це можливо, платити податки та давати країні ресурс для продовження оборони.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю ХХХХХ (код ЄДРПОУ ххххххх) зареєстроване 30.05.1995 року за юридичною адресою: Полтавська область, м. Лубни, вул. хххххх. Розмір статутного капіталу складає 115 367,25 грн. Форма власності – недержавна власність.

Основний вид діяльності: 28.30 Виробництво машин і устаткування для сільського та лісового господарства.

Інші: 16.23 Виробництво інших дерев'яних будівельних конструкцій і столярних виробів; 25.11 Виробництво будівельних металевих конструкцій і частин конструкцій; 25.12 Виробництво металевих дверей і вікон; 25.50 Кування, пресування, штампування, профілювання; порошкова металургія; 25.73 Виробництво інструментів; 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля; 47.89 Роздрібна торгівля з лотків і на ринках іншими товарами; 49.41 Вантажний автомобільний транспорт; 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

Засновниками ТОВ ХХХХХ є:

- 1) ххххх – частка внеску до статутного фонду складає 6,8343 %;
- 2) ххххх – частка внеску до статутного фонду складає 30,7438 %;
- 3) ххххх – частка внеску до статутного фонду складає 30,7438 %;
- 4) ххххх – частка внеску до статутного фонду складає 30,7438 %;
- 5) ххххх – частка внеску до статутного фонду складає 0,9344 %.

Оскільки загальний обсяг оподатковуваних постачальницьких операцій в ТОВ ХХХХХ перевищив 1 млн грн., то підприємство з 28.06.1997

zareestrovano v Reestrі platnikom PDV (indivіdual'nij podatkovij nomer xxxxx).

TOB XXXXX випускає різноманітну ґрунтообробну техніку, яка з успіхом використовується в лісовому та сільському господарстві.

Наразі TOB XXXXX – це відомий в минулому за великими масштабами виробництва техніки для лісової та сільськогосподарської галузей за державним замовленням завод XXXXX, який постачав свої агрегати в Монголію, Болгарію, Польщу, Кубу.

Асортимент виготовленої продукції – швидкісні плуги ПШН-3, ПШН-5, ґрунтообробна скоба ГС-1,6, поперечний гідрозахват ПГ-1, колун гідравлічний КГ-600, причіп садовий поворотний ПСП-1, скоба для викопування часнику СВЧ-1,45 з струшувачем, пристрій трелювальний безчокерний ПТБ-4,5 У2, скоба для викопки саджанців СВС-1, культиватор навісний ґрунтовий КНГ-2,0-2,5, культиватор причіпний ґрунтообробний КПГ-2,1-2,5, культиватор лісовий борозний КЛБ-2,2Б, плуги лісові ПЛ-75-15М, ПРН-40, культиватори КЛД-1,8, КЛД-2,5, КЛБ-1,7, розпушувач РН-60М та навісна викопочна скоба НВС-1,2, які за своєю надійністю та продуктивністю здатні задовольнити агротехнічні потреби лісоводів України.

Основними замовниками продукції TOB XXXXX є державні лісові господарства країни, зокрема, Переяслав-Хмельницьке, Висоцьке, Чигиринське, Одеське, Білокоровицьке, Поліське лісові господарства та інші.

Підприємство постійно приймає участь у міжнародних виставках та ярмарках, про що свідчать отримані нагороди, дипломи, подяки.

На даний час, TOB XXXXX продовжує розробляти нові зразки продукції. Враховуючи досвід лісівників, було модернізовано рубач коридорів на мульчувач лісовий МЛ-1,5, який призначений для видалення деревної порослі шляхом її подрібнення та рівномірного розкладання рослинної маси (мульчі) по поверхні ґрунту, та культиватор лісовий борозний КЛБ-2,2Б – для суцільного

обробітку ґрунту при доглядах за міжряддями та при підготовці борозен перед садінням.

Штатний розклад ТОВ ХХХХХ налічує 50 штатних одиниць та складається з підрозділів: СЛ00-0001 АУ (директор, заступник директора, головний бухгалтер, бухгалтер, начальник виробництва, майстер, начальник планово-виробничого відділу, начальник відділу збуту, менеджер із збуту, менеджер з постачання, заступник головного бухгалтера, інженер з охорони праці, інженер-конструктор, інженер-технолог, інженер з нормування праці, еколог, економіст, енергетик, інспектор з кадрів, начальник відділу постачання), СЛ00-0002 Заготівельна дільниця (різальник металу на пилах, ножівках та верстатах, коваль на молотах і пресах, наждачник), СЛ00-0003 Механічна дільниця (підсобний робітник, різальник на пилах, токар, фрезерувальник), СЛ00-0004 Слюсаро-складальна дільниця (прибиральник службових приміщень, підсобний робітник, газорізальник, маляр, електрозварник ручного зварювання, слюсар механоскладальних робіт), СЛ00-0005 Експериментальна дільниця (електрозварник ручного зварювання, слюсар механоскладальних робіт), СЛ00-0006 Охорона (охоронник), СЛ00-0007 Транспортна дільниця (кухар, комірник, машиніст екскаватора, водій), СЛ00-0009 ВГМ (електрик, слюсар-ремонтник).

Аналіз фінансово-економічної діяльності ТОВ ХХХХХ здійснюється з метою оцінки діяльності підприємства, пошуку шляхів удосконалення виробництва та проводиться за даними Балансу («Звіт про фінансовий стан») (додаток А.1) , Звіту про фінансові результати («Звіт про сукупний дохід») (додаток А.2) та «Звіту про виробництво та реалізацію промислової продукції» № 1П-НПП (табл. 2.2).

Основні показники економічного потенціалу та результатів діяльності ТОВ ХХХХХ за 2019-2021 рр. наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Основні показники економічного потенціалу та результатів діяльності ТОВ ХХХХХ за 2019-2021 рр.

Показники	Роки			2021 р. до 2020 р. у %
	2019	2020	2021	
Середньорічна чисельність працюючих, осіб	50	50	50	100,0
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	1218	1241,5	1743	140,4
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,79	0,75	0,49	65,3
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	2314,5	2402	1978	82,3
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	3,54	4,19	11,22	267,8
Вартість валової продукції, тис. грн	8504,1	10315,8	21495,3	208,4
Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, тис. грн	8194	10057	22188	220,6
Чистий прибуток (збиток), тис. грн	+28	+129	+176	+136,4
Рентабельність діяльності, %	0,34	1,28	0,79	61,7
Гроші та їх еквіваленти, тис. грн	7	49	328	669,4
Коефіцієнт платоспроможності	0,01	0,04	0,49	1225,0
Коефіцієнт автономії ($\geq 0,5$)	0,62	0,59	0,74	125,4

Аналізуючи дані таблиці, можна зробити висновок про те, що діяльність ТОВ ХХХХ є прибутковою, оскільки в останні роки відбувається збільшення прибутку від основної операційної діяльності.

Позитивним явищем відзначимо збільшення в декілька разів (більше ніж в 6,69 разів) суми грошових коштів. Це означає нарощування обсягів виробництва, збільшення ефективності діяльності, розширення ринку збуту, що позитивним чином впливає на покращення фінансово-економічного становища досліджуваного ТОВ ХХХХХ.

Коефіцієнт автономії у ТОВ ХХХХХ перевищує нормативне значення за останні три роки, що свідчить про значне перевищення власного капіталу над поточними зобов'язаннями. Це позитивно характеризує діяльність підприємства та засвідчує високий рівень незалежності підприємства від зовнішніх позик.

Позитивним явищем є збільшення коефіцієнту платоспроможності або абсолютної ліквідності у 12,25 разів у порівнянні з 2020 роком. Вказане свідчить, що підприємство може за необхідності погасити 49% короткострокових зобов'язань.

У 2021 році зменшився показник зносу основних засобів, що свідчить про покращення їх технічного стану.

Коефіцієнт оборотності оборотних активів ТОВ ХХХХХ в останні роки збільшився (у 2,68 рази в порівнянні з 2020 роком), що характеризує ефективність використання ресурсів, залучених для організації виробництва.

Вважаємо дуже позитивним моментом для фінансово-економічного становища досліджуваного ТОВ ХХХХХ велику питому вагу в структурі пасивів саме власного капіталу. Дивлячись на суму статутного капіталу, який є невеликим, оскільки для приватних підприємств законодавство не встановлює мінімальну величину статутного капіталу, є зрозумілим, що основну частину власного капіталу складає саме прибуток підприємства.

Показник рентабельності діяльності ТОВ ХХХХХ зменшився у порівнянні з 2020 роком (з 1,28 на 0,79), однак він не досягнув рівня 2019 року, а перевищив аж у 2,32 рази. Враховуючи вищевикладене, діяльність ТОВ ХХХХХ є рентабельною.

За аналізований період з 2019 року по 2021 рік активи підприємства постійно зростають, що викликано збільшенням потужностей підприємства або його розширенням.

ТОВ ХХХХХ має високий рівень фінансової стійкості та платоспроможності.

У табл. 2.2 наведено показники виробництва промислової продукції ТОВ ХХХХХ за 2019-2021 роки згідно «Звіту про виробництво промислової продукції» № 1П-НПП.

Таблиця 2.2

**Витяг із звітів про виробництво та реалізацію
промислової продукції за 2019-2021 р.**

Назва виду продукції	Кількість виробленої продукції			Кількість реалізованої продукції (незалежно від періоду виробництва)			Вартість реалізованої продукції, тис. грн		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Плуги, шт	23,0	100,0	69,0	26,0	107,0	92,0	896,9	3 354,4	4 079,5
Розпушувачі та культиватори, шт	19,0	25,0	83,0	14,0	25,0	85,0	692,4	1147,5	5 263,1
Розпушувачі та культиватори, тис. грн	966,6	1147,5	5160,0	-	-	-	692,4	1147,5	5 263,1
Борони дискові, шт	-	5,0	22,0	-	5,0	22,0	-	125,3	1 166,2
Борони (крім дискових), шт	-	-	1,0	-	-	1,0	-	-	104,2
Сівалки, саджалки та машини розсадосадильні, шт	8,0	2,0	13,0	8,0	2,0	13,0	272,7	73,1	700,1
Устаткування для лісового господарства	105,0	58,0	107,0	87,0	58,0	109,0	3121,9	1 936,1	4871,1
Частини машин сільського господарства, садівництва, лісового господарства, призначених для обробки та культивування ґрунту, тис. грн	2338,5	2617,8	4112,4	-	-	-	2338,5	2 618,0	4 112,4
Продукція механічної обробки металів (крім токарно обробленої), тис. грн	324,1	353,1	770,6	-	-	-	324,1	353,1	770,6

Вила та інструменти ручні інші для використання у сільському господарстві, садівництві або лісовому господарстві (крім складаних ножів), т	1,8	1,1	3,1	1,8	1,1	3,1	171,6	106,3	358,1
--	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-------	-------	-------

Враховуючи дані табл. 2.2, слід зазначити, що останніми роками спостерігається тенденція відносно збільшення кількості як виробленої, так і реалізованої продукції, що свідчить про покращення фінансово-економічного становища ТОВ ХХХХХ.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку, відповідно до Закону № 996 [34], у ТОВ ХХХХХ створено бухгалтерську службу в складі трьох бухгалтерів: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера та бухгалтер. Бухгалтер займається нарахуванням оплати праці та інших виплат працівникам. Заступник головного бухгалтера відповідає за податкові накладні, зокрема складає їх, реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних та надсилає контрагентам, а також займається виробництвом. Головний бухгалтер веде облік доходів і витрат, узагальнює дані щодо суми нарахованих податків, формує звітність по цих податках, надсилає її в податкову службу та формує платіжні доручення на перерахування визначених сум до бюджету. Слід зазначити, що кожний бухгалтер ознайомлений з розробленою для нього посадовою інструкцією, про що свідчить підпис відповідної особи на посадовій інструкції з написом власноруч «Ознайомлений».

Підприємство здійснює оперативний і бухгалтерський облік результатів своєї роботи, а також веде статистичну звітність і подає її в установленому порядку та обсязі органам державної статистики.

В досліджуваному ТОВ ХХХХХ розроблений і знаходиться в дії Наказ про облікову політику. В організаційній частині врегульовано, хто здійснює облік діяльності, в якій формі, на яких рахунках обліку та яку звітність подають

до податкової служби. До наказу доданий графік документообороту, де зазначено всі первинні документи, які формуються в автоматизованій програмі і роздруковуються для зберігання відповідно до вимог чинного законодавства в спеціальних теках до моменту утилізації цих документів в терміни, визначені законодавством.

У ТОВ ХХХХХ застосовується автоматизована форма обліку за допомогою програми «Medoc». Зокрема, розрахунки за ПДВ повністю автоматизовані завдяки впровадженню СЕА ПДВ та використання ТОВ ХХХХХ модуля «Облік ПДВ» системи Medoc для роботи з ЄРПН, яка призначена для обліку ПДВ та подачі звітності до контролюючих органів.

2.2 Облік розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість та відображення інформації у звітності

Бухгалтерський облік ПДВ до серпня 2019 року регулювався єдиним нормативним документом – Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 № 141 [15] (далі – Інструкція № 141), до якої час від часу вносилися зміни.

На теперішній час платнику ПДВ в бухгалтерському обліку ПДВ потрібно керуватися правилами податкового обліку, визначеними ПКУ [28], бухгалтерськими стандартами (національними або МСФЗ) та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (далі – Інструкція № 291) [16].

Варто відзначити, що рекомендації Інструкції № 141 були доволі корисними для методики облікового відображення розрахунків з податку на

додану вартість. Тому суб'єкти господарювання можуть використовувати рекомендації Інструкції № 141 для організації обліку розрахунків з ПДВ, передбачивши основи в обліковій політиці, але що не суперечить П(С)БО [21].

Разом з тим, облік і звітність за ПДВ мають низку характерних особливостей, які полягають у наявності різних методів визначення дати визнання податкового зобов'язання та податкового кредиту, в складанні та реєстрації податкових накладних в електронній формі в ЄРПН, реалізації розрахунків з бюджетом із використанням системи електронного адміністрування.

На основі формування взаємовідносин з контрагентами у ТОВ ХХХХХ будується цілісний процес відображення в обліку розрахунків з ПДВ, який складається з наступних етапів (рис. 2.1) [65, с. 156]:

1) утворення взаємовідносин між контрагентами з надходження-вибуття товарів. Між суб'єктами господарювання (контрагентами) формуються взаємовідносини, які закріплюються шляхом укладання договору. В договорі зазначаються предмет, ціна, зобов'язання та права сторін, умови й терміни поставки та оплати, реквізити. Разом з тим, зміст договору, в загальному випадку, не регулює питання обліку та справляння ПДВ;

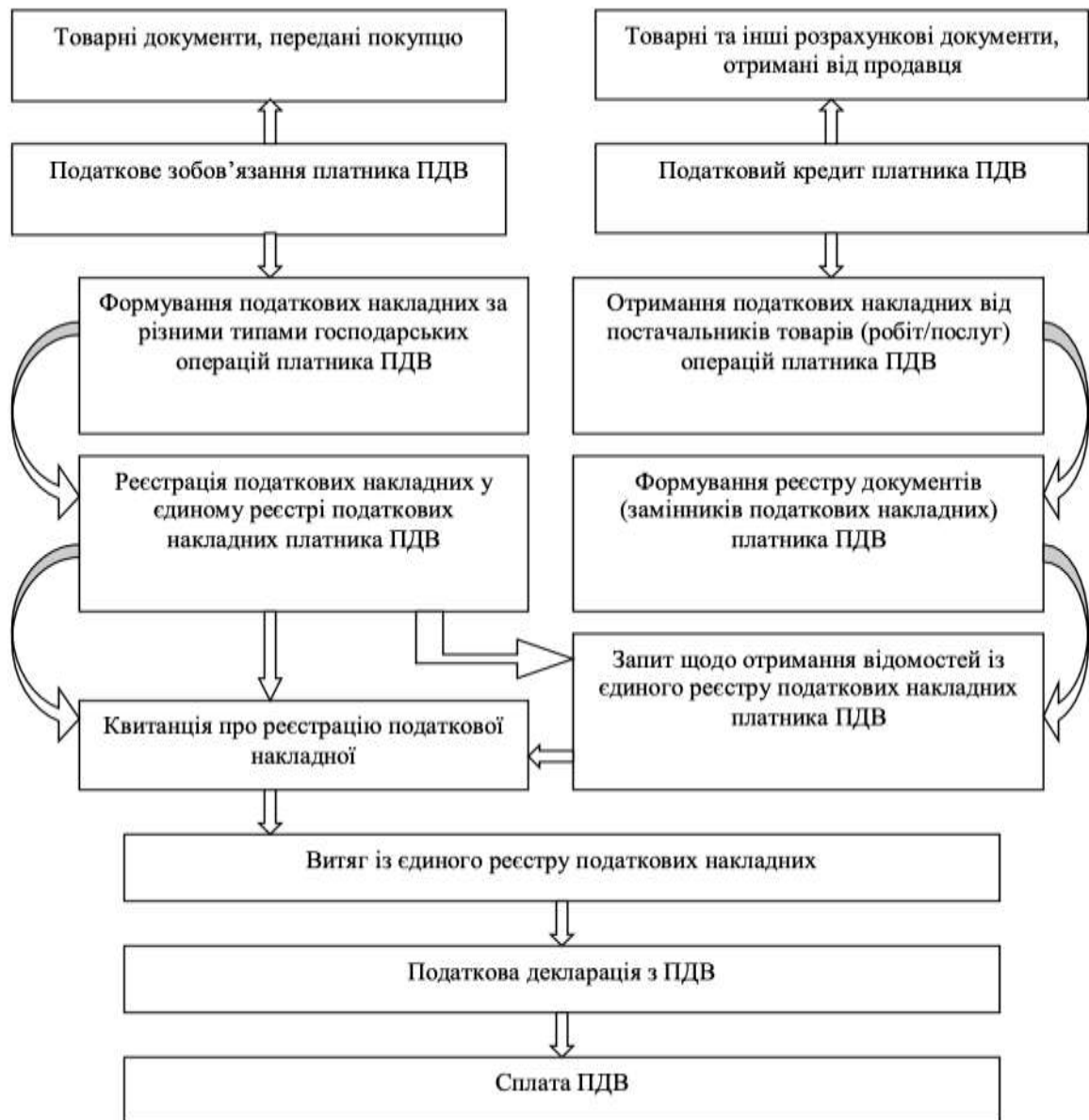


Рис. 2.1 Відображення в обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ

2) визначення об'єкту і бази оподаткування. Виходячи з виду операції, обирається метод визначення дати виникнення ПЗ (ПК), ставка оподаткування, база оподаткування;

3) складання ПН з ПДВ/ отримання ПН з ПДВ від постачальника. Право на складання ПН мають право суб'єкти підприємницької діяльності, зареєстровані як платники ПДВ. ПН складається на кожне повне або часткове постачання товарів, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок підприємства як попередня оплата (аванс) в електронній формі. ПН

оформлюється на дату виникнення ПЗ.

Разом з тим, слід зазначити, що з урахуванням положень ст. 44.1 ПКУ, «дані, зазначені у ПН, повинні відповідати даним «товарних документів», які складені відповідно до встановлених Законом № 996 вимог, та містять відомості про господарську операцію, за якою складається така ПН, зокрема це рахунки й рахунки-фактури, накладні та товарно-транспортні накладні, видаткові накладні, акти виконаних робіт, специфікації до договорів поставки тощо». Тому ПН не може існувати окремо від «товарних» документів або інших документів, підтверджуючих факти господарського життя підприємства.

Водночас існують випадки, у яких платники податку мають право включати суму ПДВ до ПК без отримання ПН, але за наявності документів, які її замінюють (табл. 2.3) [65, с. 154-155].

Таблиця 2.3

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

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

4) реєстрація ПН в ЄРПН в конкретний термін:

- для ПН/РК, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

- для ПН/РК, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Підтвердженням реєстрації ПН в ЄРПН, і навпаки – неприйняття ПН (блокування), є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня платникам податку.

Інформація із зареєстрованих ПН у ЄРПН переноситься до Податкової декларації з ПДВ та забезпечує право платнику податку на податковий кредит і відображення податкового зобов'язання. При цьому, відсутність факту реєстрації ПН в ЄРПН не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в такій ПН, до суми ПЗ за відповідний звітний період.

Разом з тим, в операціях за вхідним ПДВ при придбанні товарів, факт реєстрації ПН в ЄРПН є головним [31].

Нижче наведено витяги з Реєстру виданих та отриманих податкових накладних ТОВ ХХХХХ (табл. 2.4 -2.5).

5) формування податкової декларації з ПДВ. Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період – календарний місяць – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем (податкового) місяця. Податкову декларацію перевіряє та реєструє головний бухгалтер. Податкова звітність з ПДВ подається в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису. Витяг з податкової декларації з ПДВ ТОВ ХХХХХ наведено в табл. 2.6;

Таблиця 2.4

Витяг з Розділ І. Видані податкові накладні Реєстру виданих та отриманих податкових накладних ТОВ ХХХХХ

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, митна декларація, документ бухгалтерського обліку					Загальна сума поставання, включаючи ПДВ	Постачання товарів	
	дата складання	порядковий номер	вид документа	платник податку-покупець			основна ставка	
				найменування	індивідуальний податковий номер		База оподаткування	Сума ПДВ
1.	15.12.2021	1000	ПНЕ	ДП «Переяслав-Хмельницьке лісове господарство»	009921310170	7590,00	6325,00	1265,00
2.	16.12.2021	1001	ПНЕ	ДП «Семенівське лісове господарство»	009934725185	9684,00	8070,00	1614,00
3.	17.12.2021	1002	ПНЕ	ДП «Сарненське лісове господарство»	009928317147	82149,30	68457,75	13691,55
4.	17.12.2021	1003	ПНЕ	ДП «Висоцьке лісове господарство»	009927417052	7968,00	6640,00	1328,00
5.	17.12.2021	1004	ПНЕ	ДП «Словечанське лісове господарство»	009919506163	115755,60	96463,00	19292,60
6.	14.12.2021	1005	ПНЕ	ДП «Білокорівське лісове господарство»	009917906176	108000,00	90000,00	18000,00
7.	20.12.2021	1006	ПНЕ	ТОВ «Губернська ягода»	412175406257	127170,00	105975,00	21195,00
8.	20.12.2021	1007	ПНЕ	ДП «Новоград-Волинське досвідне лісомисливське господарство»	009919406152	11748,00	9790,00	1958,00
9.	20.12.2021	1008	ПНЕ	ДП	009918	59427,00	49522,50	9904,50

				«Коростенське лісомисливське господарство»	406098			0
10.	20.12.2021	1009	ПНЕ	Фермерське господарство «Куми-2»	384800 116280	2530,08	2108,40	421,68

Таблиця 2.5

Витяг з Розділ II. Отримані податкові накладні Реєстру виданих та отриманих податкових накладних ТОВ ХХХХХ

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, митна декларація, касовий чек, транспортний квиток, готельний рахунок, рахунок за послуги зв'язку, рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, заява та копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг, або копії первинних документів, складених відповідно до Закону № 996, що підтверджують факт отримання таких товарів/послуг, відповідно до ст. 201.10 ПКУ						Загальна сума, включаючи ПДВ	Придбання товарів	
	дата отримання	дата складання	порядковий номер	вид документа	постачальник			основна ставка	
					найменування	індивідуальний податковий номер		Вартість без ПДВ	Сума ПДВ
1.	21.12.2021	09.12.2021	102	ПНЕ	ТОВ «АО Хімпром»	24346842 0376	1932,00	1610,00	322,00
2.	18.01.2022	21.12.2021	103	ПНЕ	ФОП Копотун Дмитро Володимирович	27487155 98	7500,00	6250,00	1250,00
3.	29.12.2021	09.12.2021	104	ПНЕ	ТОВ «Проміпекс Полтава»	42754651 6011	488,00	406,67	81,33
4.	18.01.2022	16.12.2021	105	ПНЕ	ТОВ «Стандарт»	30655102 0387	34540,00	28783,33	5756,67
5.	18.01.2022	28.12.2021	109	ПНЕ	ТОВ фірма «Аметист ЛТД»	23561421 6048	145019,28	120849,40	24169,88

6.	14.01. 2022	22.12. 2021	1169	ПНЕ	ТОВ «Інструмент- сервіс»	32726102 3049	1655,2 8	1379,40	275,88
7.	18.01. 2022	06.12. 2021	12	ПНЕ	ТОВ «Виробничо- комерційна фірма «Кант»»	21464732 6548	10800, 00	9000,00	1800,0 0
8.	14.01. 2022	22.12. 2021	1206 7	ПНЕ	ТОВ «Делівері»	31738760 5632	2500,0 0	2083,33	416,67
9.	13.01. 2022	20.12. 2021	130	ПНЕ	ТОВ «Автотемп плюс»	42380731 6186	3169,0 0	2640,83	528,17
10.	14.01. 2022	31.12. 2021	16// 1701	ПНЕ	АТ «ПОЛТАВАО БЛ ЕНЕРГО», Лубенська філія АТ «ПОЛТАВАО БЛ ЕНЕРГО»	00131811 6330	25400, 00	21166,67	4233,3 3

Таблиця 2.6

Витяг з Податкової декларації з ПДВ ТОВ ХХХХХ за грудень 2021

Код рядка	Код додатка	І. Податкові зобов'язання	Обсяги постачання (без ПДВ)	Сума ПДВ
1.1	Д1	Операції, що оподатковуються за основною ставкою	2 747 437	549 487
7	Д1	Коригування податкових зобов'язань	-90 000	-18 000
9		Усього податкових зобов'язань		531 487
Код рядка	Код додатка	ІІ. Податковий кредит	Обсяги придбання (без ПДВ)	Дозволений податковий кредит
10.1	Д1	Придбання з основною ставкою	2 440 443	488 089
10.4		З нульовою ставкою та/або без податку на додану вартість	2 367	
14	Д1	Коригування податкового кредиту	-56 833	-11 367
17		Усього податкового кредиту		476 722
Код рядка	Код додатка	ІІІ. Розрахунки за звітний період		Сума ПДВ

18		Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (позитивне значення), яке сплачується до державного бюджету		54 765
----	--	---	--	--------

б) сплата ПДВ. На основі податкової декларації з ПДВ визначається сума податкового зобов'язання, що підлягає до сплати у бюджет (позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду). За наявності від'ємного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду у платника податку виникає право на отримання бюджетного відшкодування. Розрахунки за ПДВ здійснюються з використанням СЕА ПДВ. На відміну від інших податків, які сплачуються шляхом перерахування сум зобов'язань з поточного рахунку, податкове зобов'язання з ПДВ сплачується шляхом перерахування коштів з електронного рахунка СЕА, відкритого в Казначействі. В обліку відображаються операції зі списання податкового зобов'язання (Дт 641/ПДВ – Кт 315) чи отримання бюджетного відшкодування (Дт 315– Кт 641/ПДВ) [60, с. 55-56].

В бухгалтерському обліку розрахунки з ПДВ відображаються у складі розрахунків з бюджетом (за податками, зборами та іншими платежами) на 64 синтетичному рахунку «Розрахунки з податками й платежами». Слід зауважити, що для бухгалтерського обліку податку на додану вартість у Інструкції № 291 передбачені такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит», 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». Рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» використовують для обліку коштів на електронному ПДВ-рахунку.

Для ведення обліку та відображення господарських операцій у ТОВ ХХХХХ застосовується Робочий план рахунків з використанням

субрахунків та аналітичних рахунків для обліку розрахунків з ПДВ, зазначених у Інструкції № 291. Характеристика рахунків для обліку розрахунків з ПДВ наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків для обліку
розрахунків з ПДВ у ТОВ ХХХХХ**

Рахунок, субрахунок, аналітичний рахунок	Характеристика
Розрахунки з ПДВ	
6411 «Розрахунки з ПДВ»	призначено для ведення обліку ПДВ
6412 «Розрахунки з ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ»	для відображення суми ПДВ, перерахованої до бюджету Казначейством
Податкове зобов'язання	
643 «ПЗ»	для обліку суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, що підлягають відвантаженню (виконанню)
6431 «ПЗ з ПДВ підтверджене»	використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою у разі реєстрації податкової накладної у ЄРПН
6432 «ПЗ з ПДВ непідтверджене»	використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою в момент виникнення зобов'язання за первинними документами або у разі блокування податкової накладної
6433 «ПЗ, що підлягає коригуванню»	для відображення нарахування ПЗ на вартість придбання товарів, які будуть використовуватися в операціях, що не оподатковуються ПДВ, або в негосподарській діяльності
Податковий кредит	
644 «ПК»	для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити ПЗ
6441 «ПК з ПДВ підтверджений»	для обліку ПК в разі перерахування передоплати за товари та отриманні ПН від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН
6442 «ПК з ПДВ непідтверджений»	для облік сум вхідного ПДВ на підставі первинних документів, які не підтверджені ПН, зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку блокування чи неотримання ПН

Відображення ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ ХХХХХ залежить від того, яка подія була першою: перерахування коштів чи отримання товару/послуги при податковому кредиті (вхідний ПДВ) або отримання коштів від покупця/замовника чи відвантаження товарів при податковому зобов'язанні (вихідний ПДВ). Типові проведення з відображення податкового кредиту/податкового зобов'язання, що мають місце у ТОВ ХХХХХ наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Типова кореспонденція з бухгалтерського обліку ПДВ у ТОВ ХХХХХ

№	Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Сума
Відображення в обліку придбання товарів (податковий кредит)				
Перша подія – перерахування коштів				
1.	Сплачено ТОВ «Стандарт» аванс за товар	371	311	34540,00
2.	Відображений розрахований ПК до реєстрації ПН	6442	6441	5756,67
3.	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	6411	6442	5756,67
4.	Отримано товар від ТОВ «Стандарт»	281	631	28783,33
5.	Відображена частина вартості товару у сумі ПДВ (закриття рахунку «непідтверджений ПК з ПДВ»)	6441	631	5756,67
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей з ТОВ «Стандарт»	631	371	34540,00
Перша подія – отримання товару				
1.	Отримано товар від ТОВ «Стандарт»	281	631	28783,33
2.	Відображений ПК до реєстрації ПН	6442	631	5756,67
3.	Визнаний ПК після того, як ПН була зареєстрована постачальником	6411	6442	5756,67
4.	Сплачено ТОВ «Стандарт» за товар	631	311	34540,00

Відображення в обліку реалізації товарів (податкове зобов'язання)				
Перша подія – отримання коштів				
1.	Отримано передоплату від ДП «Сарненське лісове господарство»	311	681	82149,30
2.	Відображено ПЗ (складено ПН)	6431	6432	13691,55
3.	Відображено ПЗ з ПДВ (zareєстровано ПН)	6432	6411	13691,55
4.	Відображено дохід від реалізації (відвантажено продукцію)	361	701	68457,75
5.	Відображена частина вартості товару у сумі ПДВ (закриття рахунку «непідтверджений ПЗ з ПДВ»)	701	6431	13691,55
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей з ДП «Сарненське лісове господарство»	681	361	82149,30
Перша подія – відвантаження товарів				
1.	Відвантажено продукцію	361	701	82149,30
2.	Відображено суму ПЗ з ПДВ (складено ПН)	701	6432	13691,55
3.	Відображено суму ПЗ з ПДВ (zareєстровано ПН)	6432	6411	13691,55
4.	Отримано оплату (друга подія) від ДП «Сарненське лісове господарство»	311	361	82149,30

Серед основних проблем на сьогодні, що стосуються ПДВ та його відображення в системі бухгалтерського обліку є використання субрахунків 643 і 644, які є транзитними, а їх назви не цілком відповідають економічному змісту операцій, які на них відображені, що не дає оцінити конкретну ситуацію на підприємстві щодо нарахування та сплати ПДВ

Разом з тим, незважаючи на те, що суми відображені на субрахунках 643 і 644, не беруть участі при визначенні ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у звітному періоді, використання транзитних субрахунків 643 і 644 здійснюється, наприклад, у випадках, коли податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ відображені в податкових розрахунках в одному звітному періоді, а отримання товарів (послуг) або їх відвантаження (виконання) відбувається в інших звітних періодах. Також, субрахунок 644 застосовують, якщо підприємство не отримало zareєстровану в Єдиному реєстрі податкових

накладних (далі – ЄРПН)) податкову накладну (644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»), а субрахунок 643 – при блокуванні податкових накладних під час їх моніторингу (643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтверджене») [31].

Незважаючи на складність облікового відображення розрахунків з ПДВ та формування звітних даних, використання субрахунків 643 і 644 дає можливість здійснювати порівняння підтвердженого і непідтвердженого ПДВ, контролювати сформовані та отримані податкові накладні, перевіряти достовірність облікових даних. Так, сальдо субрахунку 644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений» на кінець періоду показує суму вхідного ПДВ із податкових накладних (у розрізі контрагентів), ще не зареєстрованих у ЄРПН. А залишок за субрахунком 643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтверджене» засвідчить, що є постачання товарів (послуг) у звітному періоді, за якими податкові накладні ще не складені або не зареєстровані [18].

Задля перевірки достовірності облікових даних, відображених в обліку, головний бухгалтер підприємства періодично здійснює порівняння непідтвердженого (очікуваного) і підтвердженого ПДВ. Крім того, облікова програма «Medoc», яка використовується у ТОВ ХХХХХ, дає змогу контролювати факт реєстрації складених та отриманих ПН, запобігає помилковому подвоєнню даних.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків за податком на додану вартість

Одним із найбільш значущих для більшості підприємств та складних за методикою обрахування в обліку податків є ПДВ. Теоретичні аспекти аудиту розрахунків підприємства за ПДВ ідентифікуються через його сутність як незалежна перевірка даних бухгалтерського обліку і показників податкової звітності платника податків з метою встановлення правильності та своєчасності нарахування та сплати ПДВ до бюджету [14, с. 1360].

Метою аудиту розрахунків з ПДВ є оцінювання аудитором відповідності розрахунків з ПДВ нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до Державного бюджету України. Якщо говорити конкретніше, то основною метою аудиту розрахунків з бюджетом з ПДВ є встановлення повноти нарахування і сплати податку та достовірності відображення відповідних показників у звітності [1, с. 153].

Необхідність здійснення аудиту розрахунків за ПДВ обумовлена низкою причин:

1) часті зміни і доповнення в податковому регулюванні платників ПДВ, зокрема через наближення механізму оподаткування операцій ПДВ до європейських стандартів та його постійну автоматизацію;

2) відсутність стабільного законодавства з питань бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, неоднозначність трактування його норм, що викликають проблеми під час нарахування та сплати ПДВ, що зумовлює попит на аудиторські послуги з перевірки правильності розрахунків за ПДВ;

3) правильність обчислення ПДВ, що залежить від компетенції, досвіду та професіоналізму бухгалтерів, щодо рівня якого керівники підприємств не

завжди обізнані, у зв'язку з чим прагнення убезпечити підприємство від накладання штрафних санкцій зумовлює попит на аудит розрахунків за ПДВ;

4) суб'єкти господарювання здебільшого намагаються мінімізувати розмір податків, що тягне за собою усвідомлену керівниками загрозу накладання штрафних санкцій, а в деяких випадках адміністративної та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, тому аудит розрахунків за ПДВ надає впевненість управлінському персоналу в правильності податкового менеджменту підприємства [7, с. 23].

Головними завданнями аудиту розрахунків з ПДВ є ретельна перевірка правильності нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком, перевірка додержання підприємством вимог нормативних документів, які регламентують порядок ведення ПДВ, оцінка стану аналітичного та синтетичного обліку ПДВ, які здійснювало підприємство за період, що перевіряється, а також правильності заповнення податкової звітності. Кожне з цих завдань поділяється на конкретніші [22, с. 35].

Основним серед конкретних завдань аудитора є підготовка аудиторських доказів за певним об'єктом. На підставі аналізу й узагальнення даних аудиторських доказів аудитор робить висновки про правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність бухгалтерської звітності.

Крім того, існують і завдання функціонального характеру, такі як консультування платників податку щодо нормативно-правових питань оподаткування ПДВ для своєчасних і правильних розрахунків з бюджетом; надання консультацій у разі встановлення порушень в оплаті ПДВ щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування [1, с. 154].

Нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків за ПДВ складається з нормативно-правових актів, які в загальному порядку регулюють аудиторську діяльність в Україні, та актів законодавства, що безпосередньо

регулюють облік розрахунків з бюджетом за ПДВ, які потрібно знати аудитору для прийняття об'єктивного та достовірного висновку.

Так, відповідно до ст. 3 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII (далі – Закон № 2258-VIII) «аудиторська діяльність регулюється вказаним Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору» [50].

Тобто, Закон № 2258-VIII є основним нормативним актом в системі аудиту, в якому визначено правові засади аудиту фінансової звітності; визначено порядок сертифікації аудиторської діяльності; повноваження, порядок створення, регламентація діяльності Аудиторської палати України (далі – АПУ); порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; права, обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм; обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту [50].

Крім того, згідно з ст. 13 Закону № 2258-VIII «аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту. При провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України, яке забезпечує їх актуалізацію» [50]. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видані Міжнародною федерацією бухгалтерів, з 1 січня 2004 року діють в якості Національних стандартів в Україні. Вони визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиту, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиту, спільні вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії, незалежно від умов, в яких здійснюється аудит (зокрема, МСА 220 «Контроль якості аудиту

фінансової звітності», МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», МСА 500 «Аудиторські докази». Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантії достовірності результатів аудиту [25].

Іншими документами, що регулюють аудиторську діяльність, належать: Наказ Міністерства фінансів України від 19.09.2018 № 766 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» (визначає порядок формування і ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з Реєстру) [51], Рішення Аудиторської палати України від 31.05.2007 № 178/6 «Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів» (встановлено єдині умови та порядок сертифікації аудиторів України) [52], Наказ Міністерства фінансів України від 29.08.2019 № 362 «Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг» (визначено порядок організації, проведення та оформлення результатів перевірок з контролю якості аудиторських послуг) [53].

Відповідно до ст. 7 Закону № 2258-VIII «аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником» [50].

Під час здійснення перевірки аудитору необхідно дослідити відповідність податкової та фінансової звітності нормативним і методологічним вимогам до її складання. Тому, до нормативно-правового забезпечення аудиту розрахунків за ПДВ слід віднести також нормативні документи щодо регламентації діяльності, оподаткування, організації та ведення обліку, зокрема, ПКУ, Митний кодекс України, Закон № 996, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, внутрішні документи підприємств.

Аудитору важливо перевірити правильність визначення бази оподаткування ПДВ та відповідної ставки ПДВ для нарахування розміру

податкового зобов'язання. Тому в своїй діяльності він повинен дотримуватися правил, викладених в таких нормативних актах:

- закон № 996, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [34];

- П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає порядок визнання та оцінки зобов'язань, їх розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, ПДВ відноситься до поточної заборгованості та оцінюється за сумою погашення [54];

- П(С)БО 15 «Дохід» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Зокрема, попередня оплата отримана в рахунок оплати товару (робіт, послуг) на дату отримання коштів не повинна бути включена до складу доходів, а має бути оподаткована ПДВ [27];

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі тих, що стосуються податків і зборів [55];

- нормативні акти, що безпосередньо стосуються регулювання ПДВ: ПКУ (розділ V «Податок на додану вартість») [28], Наказ МФУ від 14.11.2014 № 1130 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» [33], Наказ МФУ від 31.12.2015 № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [36], Постанова КМУ від 29.12.2010 № 1246 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» [39], Постанова КМУ від 16.10.2014 № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [9], Постанова КМУ від 29.03.2017 № 189 «Деякі питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [8], Наказ МФУ від 28.01.2016 № 21 «Про затвердження обліку і подання форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» [35].

3.2. Методика та техніка проведення аудиту розрахунків за податком на додану вартість

На теперішній час аудит розрахунків за ПДВ є важливим елементом в оптимізації бізнес-процесів господарської діяльності підприємства та вважається затребуваною послугою серед аудиторів, тому дослідження оптимальної методики та техніки проведення аудиту ПДВ є важливим та гострим питанням.

Слід зазначити, що законодавчо-методичних регламентів проведення ПДВ-аудиту немає, тому практично кожен аудитор, або ж кожна аудиторська компанія має свої методи і способи проведення.

Методику проведення аудиту розрахунків за ПДВ умовно можна розділити на кілька етапів (підготовчий (організаційний), основний (технологічний), завершальний (результативний)), що супроводжуються виконанням певних аудиторських процедур для вирішення основних завдань перевірки, які зазначені в програмі аудиту.

План аудиту є документом організаційно-методологічного характеру та складається з переліку робіт на основних етапах аудиту і строків їх виконання із зазначенням джерел інформації (табл. 3.1) [22, с. 35].

Таблиця 3.1

Загальний план проведення аудиту розрахунків за ПДВ

Етап	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Строки	Викона- вець
Підготовчий (організаційний)	<ul style="list-style-type: none"> - знайомство з бізнесом клієнта; - оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; - планування аудиту розрахунків з бюджетом з ПДВ; 	<ul style="list-style-type: none"> - статут підприємства; - звіти попередніх перевірок; - накази; - Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та 		

	- визначення аудиторського ризику	громадських формувань,; - реєстр платника ПДВ.		
Основний (технологічний)	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка правильності визначення залишку ПДВ на початок та кінець періоду на електронному рахунку в СЕА ПДВ; - перевірка правильності оформлення «товарних» документів з ПДВ; - перевірка правильності заповнення обов'язкових реквізитів ПН/РК та їх реєстрації в ЄРПН; - перевірка граничного терміну для реєстрації в ЄРПН ПН/РК; - перевірка реєстрації в ЄРПН ПН/РК; - перевірка реєстраційного ліміту за ПДВ в СЕА ПДВ; - перевірка правильності визначення суми ПДВ згідно із застосованими цінами, кількістю та ставкою ПДВ та відображення в обліку податкового зобов'язання; - перевірка правильності визначення податкового кредиту з ПДВ та його відображення в обліку; - перевірка правильності розрахунку ПДВ до сплати у бюджет; - перевірка правильності відображення розрахунків з ПДВ у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності; - перевірка декларацій з 	<ul style="list-style-type: none"> дані аналітичного обліку розрахунків з ПДВ: ПН, РК та митні декларації; - договори, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, інша «товарна» документація; - ЄРПН; - дані синтетичного обліку з ПДВ, зокрема, рахунки 64 "Розрахунки за податками й платежами", 37 «Розрахунки з різними дебіторами» ; - бухгалтерські розрахунки та довідки у випадку виправлення допущених помилок; - виписки банків і додані документи про перерахування належних сум до бюджету; - податкова звітність (декларації з ПДВ); - фінансова звітність (баланс та звіт про фінансові результати); - Головна книга, журнал. 		

	ПДВ, правильність їх заповнення і достовірність; - перевірка перерахунку до бюджету ПДВ, їх повноти та вчасності.			
Завершальний (результативний)	Складання аудиторського висновку і звіт з метою систематизації отриманої інформації	звіт		

Так, характеризуючи дані таблиці, аудитору на підготовчому етапі аудиту розрахунків за ПДВ, необхідно:

1) оцінити бізнес клієнта, тобто, встановити систему оподаткування підприємства, штатний склад, наявність структурних підрозділів (філій, представництв), чи автоматизовано здійснюється облік тощо;

2) провести оцінку системи внутрішнього контролю (далі – СВК) за станом розрахунків за ПДВ шляхом анкетування персоналу (додаток Б), що допоможе виявити слабкі місця підприємства (зловживання посадовими обов’язками, тиск з метою зменшення ПДВ-платежів);

3) дослідити облікову політику підприємства в частині розрахунків з бюджетом за ПДВ;

4) оцінити величину загального аудиторського ризику з урахуванням вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища». Аудитор визначає рівень аудиторського ризику кількісно (у відсотках до бази розрахунку, яку він обирає самостійно) або якісно (високий, середній, низький) [25];

5) спланувати аудит розрахунків з бюджетом з ПДВ відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», зокрема, визначити порядок та методи проведення перевірки, визначити обсяг робіт і кількість часу на їх виконання [25].

Разом з тим, зазначений етап передбачає обов’язкове складання наступної документації: лист-зобов’язання на проведення аудиту (з

урахуванням вимог МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»; договір на проведення аудиту (з урахуванням вимог МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»); загальний план (стратегія) та детальний план (програма) аудиту [25].

На підставі сукупності даних підготовчого етапу аудитор оцінює можливість виконання аудиту розрахунків за ПДВ та керуючись МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» приймає рішення про надання послуги [25].

Технологічний етап аудиту є основним, трудомістким і передбачає виконання програми аудиту, тому він характеризується застосуванням найбільшої кількості різноманітних методів та аудиторських процедур.

Доречно зазначити, що програма аудиту розробляється одразу після складання загального плану аудиту, та є її детальним доповненням. Згідно МСА 300 «Планування», вона є набором інструкцій для асистентів аудитора, які виконують аудиторську перевірку, а також засобом контролю за належним виконанням роботи. До неї входить перелік об'єктів аудиту за його напрямками, фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури, визначаються аудиторські свідчення.

Для підвищення якості планування, скорочення витрат часу аудиторі можуть використовувати типову програму аудиту розрахунків за ПДВ (див. Додаток В), яку можна відкоригувати в умовах конкретного підприємства для оцінювання СВК.

На основі табл. 3.1 («Аудиторські докази»), аудитор збирає аудиторські докази за критеріями, викладеними у МСА 500 «Аудиторські докази» [25].

Слід зазначити, що із зазначеного вище переліку, аудитор повинен обирати передусім ті, які забезпечать найвищу якість аудиту щодо досліджуваного об'єкта, та є доказовішими, доречнішими та достовірнішими.

Зміст документів аудитор може перевіряти суцільним, вибіркоким чи комбінованим способом. Суцільний метод перевірки доцільно використовувати

за умови, що сукупність даних, на основі яких потрібно зробити висновки, дуже мала або ж коли всі операції, що підлягають дослідженню є суттєвими.

Метод аудиторської вибірки дозволяє відносно швидко провести перевірку, однак, з іншого боку, він є доволі ризиковим як для аудитора, так і для клієнта, оскільки у вибірку можуть не потрапити невиявлені факти порушень та арифметичні помилки розрахунків. МСА 530 «Аудиторська вибірка» регламентує статистичні та нестатистичні підходи до визначення вибірки, зокрема методи випадкового відбору, систематичного та монетарних елементів [25].

Так, основні методи та прийоми збирання аудиторських доказів для перевірки розрахунків з ПДВ, як правило, зводять до таких:

- арифметична перевірка підрахунків точності та правильності визначення розміру ПК та ПЗ;

- перевірка дотримання основних облікових принципів та правил обліку розрахунків з ПДВ, що надає змогу визначити дійсний стан їх обліку;

- запити та підтвердження для отримання у письмовому вигляді інформації від покупців, постачальників, банків, юристів з питань, які стосуються визнання складових визначення податку;

- документальна перевірка для підтвердження облікових записів первинними документами, встановлення їх реальності та правильності оформлення;

- усне опитування, анкетування керівництва підприємства, його персоналу на основі заздалегідь розроблених переліків питань з метою ознайомлення з особливостями їх роботи та виконуваних ними функцій щодо розрахунків з ПДВ;

- перевірки по суті, які передбачають детальні перевірки записів за рахунками бухгалтерського обліку, на яких обліковуються розрахунки з ПДВ підприємства; аналітичні процедури, які являють собою аналіз та оцінку

отриманої інформації щодо обліку розрахунків з ПДВ, вивчення найважливіших показників, які їх характеризують [1, с. 157-158].

3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження

Важливою і заключною частиною аудиту розрахунків підприємства за ПДВ є узагальнення результатів перевірки, тобто надання замовнику інформації про результати роботи з детальним викладенням виявлених помилок і невідповідностей та рекомендацій щодо їх виправлення. На цьому етапі аудитор складає аудиторський висновок та звіт.

Слід зазначити, що аудитор оцінює достатність та прийнятність аудиторських доказів на основі власного професійного судження, яке повинно бути відповідним чином обґрунтованим і задокументованим у робочих документах аудитора. Тобто, робочі документи аудитора є відображенням обов'язкового документування усіх дій аудитора під час виконання аудиторських процедур, незалежно від етапу перевірки.

Робочі документи мають включати інформацію, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки і яка може підтвердити висновки, висвітлені ним в його аудиторському висновку.

Тому до пунктів 3-10 програми аудиту ПДВ (додаток В) розроблені робочі документи аудитора (табл. 3.2 – 3.9), які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення аудиту ПДВ [на основі 20, 22, 23].

Таблиця 3.2

ПДВ-1 – Перевірка правильності оформлення первинних документів

Первинний документ						Примітки
Назва	Номер	Дата	Сума	Підпис	Печатка	

Таблиця 3.3

ПДВ-2 – Перевірка правильності визначення податкового зобов'язання

Період	Дані підприємства	Дані аудиту щодо податкового зобов'язання			Відхилення
		База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ	

Таблиця 3.4

ПДВ-3 – Перевірка відповідності відображення податкового зобов'язання

Період	Податкова накладна	Реєстр виданих ПН	Декларація з ПДВ	Відхилення	
				Реєстр виданих ПН від даних податкової накладної	Декларація з ПДВ від Реєстру виданих ПН

Таблиця 3.5

ПДВ-4 – Перевірка правильності визначення податкового кредиту

Період	Дані підприємства	Дані аудиту щодо податкового кредиту			Відхилення
		База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ	

Таблиця 3.6

ПДВ-5 – Перевірка відповідності відображення податкового кредиту

Період	Податкова накладна	Реєстр отриманих ПН	Декларація з ПДВ	Відхилення	
				Реєстр отриманих ПН від даних податкової накладної	Декларація з ПДВ від Реєстру отриманих ПН

Таблиця 3.7

ПДВ-6 – Перевірка правильності розрахунку ПДВ до сплати у бюджет

Період	Дані підприємства	Дані аудиту			Відхилення
		Податкове зобов'язання	Податковий кредит	Сума ПДВ до сплати у бюджет	

Таблиця 3.8

ПДВ-7 – Перевірка правильності кореспонденції рахунків з ПДВ

Зміст операції	Дані підприємства			Дані аудиту			Відхилення та запропоноване виправлення		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума

Таблиця 3.9

ПДВ-8 – Перевірка правильності складання Декларації з ПДВ

Зміст операції	Дані підприємства			Дані аудиту			Відхилення та запропоноване виправлення		
	ПЗ	ПК	Сума ПДВ до сплати у бюджет	ПЗ	ПК	Сума ПДВ до сплати у бюджет	ПЗ	ПК	Сума ПДВ до сплати у бюджет

На момент подання аудиторського висновку вся робоча документація повинна бути створена і належним чином оформлена.

Пакет робочих документів аудитора, що перевіряє стан розрахунків підприємства за ПДВ залежить від багатьох причин: характеру та складності діяльності суб'єкта господарювання; стану справ бухгалтерського та податкового обліку; надійності даних, отриманих від СВК; конкретних методів і прийомів, що застосовуються в процесі проведення аудиту [63].

Процедура підбиття підсумків виконаної роботи відбувається згідно МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» [25]. Обов'язково складається підсумкова робоча документація у формі аудиторського звіту та висновку. В окремих випадках додається лист інформування найвищого управлінського персоналу та рекомендації клієнту. Даний етап є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур та узагальнюються виявлені помилки.

В аудиторському звіті розкривається фактичний стан справ розрахунків за ПДВ, а в разі виявлення фактів порушень податкового та бухгалтерського законодавства або недоліків, ці факти зазначаються з наведенням конкретної статті чи розділу нормативно-правового документа, що порушені, а також розмір заподіяних збитків. Інформація у висновку має бути надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою.

Типової законодавчої форми висновку аудитора немає, він надається у вільній формі, але відповідно до національних нормативів аудиту у ньому мають бути присутні обов'язкові реквізити: заголовок, вступ, масштаб перевірки, власне сам висновок, дата, юридична адреса аудиторської фірми, ПІБ відповідальної особи та підпис.

На практиці аудитори можуть формувати різні за змістом види висновків залежно від рівня суттєвості питання та судження щодо всеохоплюючого впливу.

Відповідно до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» аудиторський висновок, залежно від змісту, поділяється на дві категорії:

- перша - це безумовно-позитивний аудиторський висновок,
- друга - це модифікований аудиторський висновок.

До модифікованих аудиторських висновків належать:

- умовно-позитивний висновок,

- негативний висновок,
- відмова від висловлення думки [25].

Безумовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було підтверджено правильність ведення бухгалтерського обліку, повноту та достовірність фінансової та податкової звітності, своєчасність реєстрації ПН/РК у ЄРПН та подання Декларації з ПДВ до податкового органу.

Умовно-позитивний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які не мають суттєвого впливу на стан розрахунків з бюджетом за ПДВ.

Негативний висновок надається в разі, якщо під час аудиту було виявлено порушення та недоліки, які суттєво впливають на розрахунки за ПДВ.

У разі, якщо під час аудиту не було можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторського висновку, аудитор може відмовитися від надання аудиторського висновку.

У разі надання модифікованого висновку, після його формулювання необхідно вказати підставу для модифікації (стисло навести встановлені порушення та недоліки, а також їх вплив на стан розрахунків з бюджетом за ПДВ).

Типові приклади аудиторських висновків наведено в табл. 3.10 [на основі 24].

Таблиця 3.10

**Типові приклади аудиторських висновків щодо
розрахунків з бюджетом за ПДВ**

Вид висновку	Типові формулювання
Позитивний (існує безумовна позитивна згода)	За результатами аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ аудиторська фірма зробила висновок, що бухгалтерський облік ПДВ відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову та податкову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає інформацію про об'єкт аудиту станом на 31.12.2021 згідно з нормативними вимогами щодо ведення

	бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Розрахунки з бюджетом за ПДВ здійснені в повному обсязі та з дотриманням чинного законодавства України.
Умовно-позитивний (існує нефундаментальна незгода)	Під час проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ аудиторською фірмою встановлено факти порушень та недоліків під час здійснення обліку операцій по розрахунках з бюджетом за ПДВ. Проте зазначені порушення та недоліки мають обмежений вплив на фінансову та податкову звітність об'єкта аудиту станом на 31.12.2021 і не перевертають інформацію щодо його загального фінансового стану.
Негативний	Під час проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ аудиторською фірмою встановлено факти порушень та недоліків під час здійснення операцій по розрахунках з бюджетом за ПДВ. Фінансова та податкова звітність має суттєві перевертання і недостовірно подає інформацію про об'єкт аудиту станом на 31.12.2021. Зокрема, через неправильне визначення податкового зобов'язання та маніпуляції з податковим кредитом, що призвели до неправильного розрахунку ПДВ, держава недоотримала кошти в сумі ... грн. Допущені порушення суттєво впливають на фінансову та податкову звітність об'єкта аудиту та перевертають реальний стан справ.
Відмова від надання аудиторського висновку	Аудиторська фірма під час проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ, не мала можливості перевірити факти (вказати факти) з причин (вказати причини неможливості). Наведені вище факти суттєво впливають на дійсний стан об'єкта аудиту. У зв'язку з відсутністю достатніх та прийнятних аудиторських доказів аудиторська фірма не може надати об'єктивний аудиторський висновок. (Слід зазначити, що наразі сплата ПДВ здійснюється автоматизовано через СЕА ПДВ, а також з обов'язковою реєстрацією ПН/РК у ЄРПН, тому даний вид висновку рідко використовується на практиці)

Далі частина або усі виявлені та отримані в ході перевірки документи та докази формуються в файл та разом із сформованим звітом, висновком, рекомендаціями з податкової оптимізації, на електронних чи паперових носіях, передаються замовнику. Особливу увагу слід приділити повідомленню про податкові ризики, які можуть виникнути у підприємства через недостатню урегульованість окремих питань чинним податковим законодавством.

Рекомендації щодо податкової оптимізації полягають у знайдених аудитором шляхах зниження податкових виплат, при використанні спеціальних механізмів, які відповідають чинному податковому законодавству. До них

відносять: запобігання подвійному оподаткуванню, усунення системних помилок в податковій звітності, використання пільг та спеціальних режимів, внесення змін до облікової політики підприємства тощо.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній (магістерській) роботі поглиблено теоретичні, методичні та практичні засади обліку та аудиту розрахунків за ПДВ в Україні та обґрунтовано рекомендації щодо їх покращення. Отже:

1. При дослідженні економічного змісту розрахунків з бюджетом за ПДВ було виявлено, що дане питання є досить дискусійним серед науковців, оскільки ПКУ в достатній мірі не тлумачить поняття «податок на додану вартість». Тому, було систематизовано підходи вчених до трактування поняття «податок на додану вартість» та розкриття його економічної сутності. Серед масиву досліджень було виділено основне визначення, яке розкриває усі складові ПДВ, що відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності. Зокрема, ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ.

Таким чином, економічна сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості і стягується на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією, і фактично, виплачується в сумі зменшеній на величину податку, що сплачена на попередній стадії руху товару.

Окремо слід виділити найбільш важливі функції ПДВ, а саме: фіскальну, регулюючу та стимулюючу. Завдяки фіскальній функції реалізується головне призначення податків: формування й мобілізація фінансових ресурсів держави. Регулююча функція ПДВ полягає у впливі на ціноутворення, а також на процес розподілу доходів, нагромаджень та інвестицій, ефективності виробництва тощо. За допомогою системи податкових пільг реалізується стимулююча функція ПДВ.

2. Законодавча база в сфері обліку та аудиту ПДВ є занадто динамічною та різноманітною.

Наразі розділ V «Податок на додану вартість» ПКУ є тією базою, що визначає основні засади адміністрування ПДВ і його елементи (платники податку (порядок реєстрації та анулювання), об'єкт і база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності). Крім ПКУ, для регулювання адміністрування ПДВ діє низка нормативно-правових актів.

Щодо нормативно-інформаційного забезпечення аудиту розрахунків за ПДВ, то воно складається з нормативно-правових актів, які в загальному порядку регулюють аудиторську діяльність в Україні, та актів законодавства, що безпосередньо регулюють облік розрахунків з бюджетом за ПДВ, які потрібно знати аудитору для прийняття об'єктивного та достовірного висновку. Так, аудиторська діяльність регулюється Законом № 2258-VIII, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту.

Разом з тим, постійно вносяться зміни у чинні нормативні акти та не завжди маючи на те достатні обґрунтування скасовуються окремі положення. Ми вважаємо, що ефективність обліку та аудиту розрахунків за ПДВ багато в чому залежить від методичної якості законів: чим складніше та суперечливіше буде законодавство, тим більше буде допущено помилок щодо обліку ПДВ підприємствами, і тим більший буде ризик аудиту при перевірці.

3. Так, найсуттєвіших змін система оподаткування ПДВ зазнала з 01.01.2015 після запровадження системи електронного адміністрування (СЕА), яка змінила практику адміністрування та механізму справляння ПДВ.

За новою системою вхідний ПДВ можна включити до складу податкового кредиту тільки за умови, що такі податкові накладні будуть зареєстровані у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

Крім того, було запроваджено нове поняття «реєстраційний ліміт», який обмежує суму, на яку платник податку може зареєструвати свої податкові накладні у ЄРПН.

Реєстраційний ліміт розраховується в автоматичному режимі за формулою : $(\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ})$ на підставі інформації, яка поступає до ЄРПН: 1) факт реєстрації податкових накладних постачальниками; 2) дані, які надходять від митного органу; 3) дані, отримані під час опрацювання декларацій з ПДВ; 4) факт надходження коштів на спеціальний електронний рахунок.

Але брак коштів для реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування) зумовлює пошук варіантів управління формулою системи електронного адміністрування ПДВ. Тому досконала системи обліку розрахунків з ПДВ має вагомим значення як для економіки підприємства, так і держави.

4. Здійснено аналіз ПДВ-змін в період воєнного стану, зокрема: з 27.05.2022 відновлено податковий обов'язок платників податків, у яких є можливість виконувати свої податкові обов'язки, в частині дотримання термінів реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригувань в ЄРПН, подання податкової звітності, сплати податків; відновлено камеральні та документальні перевірки податкової звітності, а також відшкодування сум ПДВ з бюджету; здійснення операцій з товарами оборонного призначення звільняються від ПДВ; пальне та нафтопродукти – за ставкою 7 %.

5. Систематизовано основні проблеми, пов'язані з бюджетним відшкодуванням ПДВ: використання платниками ПДВ різних незаконних схем уникнення сплати податкових зобов'язань (фіктивне підприємництво, зокрема карусельні схеми, коли товари багаторазово перепродують і експортують, внаслідок чого експортер відшкодовує ПДВ, а постачальники, не сплативши податок, зникають); недосконалий механізм відшкодування ПДВ, що

стосується головним чином методичної якості законів; проведення імпорتنих операцій з товарно-матеріальними цінностями за низькими цінами, ніж потрібно; високий рівень тіньової економіки в Україні, зростання обсягів невідшкодованих сум ПДВ внаслідок введеного в Україні воєнного стану.

6. Крім того, було запроваджено систему моніторингу відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН. Ідея впровадження блокування ПН/РК спрямована на виявлення недоброчесних підприємств, які були створені для ухилення від сплати ПДВ до Державного бюджету України та його неправомірного відшкодування. Це є дуже позитивним рішенням, однак, з іншої сторони під блокування часто підпадають ПН реальних підприємств.

7. На теоретичному рівні визначено основні проблеми бухгалтерського обліку податку на додану вартість, до яких відносяться, зокрема: часті зміни податкового законодавства, введення моніторингу реєстрації (відміни реєстрації) податкових накладних, відміна дії Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ, варіації методики відшкодування ПДВ окремими суб'єктами господарювання, проблемні моменти, пов'язані з визначенням дати виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту.

З приводу останнього, науковці та дослідники вважають, що більш раціональним буде визнання дати виникнення податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ у момент фактичного отримання товарно-матеріальних цінностей, а не за датою «першої події». Таким чином автори вважають, що операції з отримання або видачі авансу не призводитимуть до виникнення податкового зобов'язання й податкового кредиту за ПДВ відповідно. При цьому на законодавчому рівні необхідно у ПКУ залишити тільки одну дату виникнення податкових зобов'язань із ПДВ.

Разом з тим, законодавці не збираються вносити зміни в ПКУ, враховуючи, що «правило першої події», облік розрахунків з бюджетом з ПДВ

є досить складною процедурою, дані якого можуть бути недостовірними через помилки бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності.

8. В якості об'єкта дослідження обрано ТОВ ХХХХХ, яке здійснює виробництво машин і устаткування для сільського та лісового господарства.

Здійснивши аналіз основних показників економічного потенціалу та результатів діяльності ТОВ ХХХХХ було встановлено, що діяльність ТОВ ХХХХХ є прибутковою, оскільки в останні роки відбувається збільшення прибутку від основної операційної діяльності.

Коефіцієнт автономії у ТОВ ХХХХХ перевищує нормативне значенню за останні три роки, що свідчить про значне перевищення власного капіталу над поточними зобов'язаннями. Це позитивно характеризує діяльність підприємства та засвідчує високий рівень незалежності підприємства від зовнішніх позик.

Позитивним явищем є збільшення коефіцієнту платоспроможності або абсолютної ліквідності у 12,25 разів у порівнянні з 2020 роком. Вказане свідчить, що підприємство може за необхідності погасити 49% короткострокових зобов'язань.

За останні роки спостерігається тенденція відносно збільшення кількості як виробленої, так і реалізованої продукції, що свідчить про покращення фінансово-економічного становища ТОВ ХХХХХ.

Таким чином, ТОВ ХХХХХ має високий рівень фінансової стійкості та платоспроможності.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку у ТОВ ХХХХХ створено бухгалтерську службу в складі трьох бухгалтерів: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера та бухгалтер.

В досліджуваному ТОВ ХХХХХ розроблений і знаходиться в дії Наказ про облікову політику.

У ТОВ ХХХХХ застосовується автоматизована форма обліку за допомогою програми «Medoc». Зокрема, розрахунки за ПДВ повністю

автоматизовані завдяки впровадженню СЕА ПДВ та використання ТОВ ХХХХХ модуля «Облік ПДВ» системи Medoc для роботи з ЄРПН, яка призначена для обліку ПДВ та подачі звітності до контролюючих органів.

9. Документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є «товарні» документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо. А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника ПДВ, одночасно - документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку. Усі податкові накладні підлягають реєстрації в ЄРПН та за формою, чинною на день такої реєстрації. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до ЄРПН є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. Інформація із зареєстрованих податкових накладних в єдиному реєстрі переноситься до Податкової декларації з ПДВ та забезпечує право платнику податку на податковий кредит та відображення його податкового зобов'язання.

В бухгалтерському обліку розрахунки з ПДВ відображаються у складі розрахунків з бюджетом (за податками, зборами та іншими платежами) на 64 синтетичному рахунку «Розрахунки з податками й платежами» Слід зауважити, що для бухгалтерського обліку податку на додану вартість у Інструкції № 291 передбачені такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит», 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». Рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» використовують для обліку коштів на електронному ПДВ - рахунку.

Відображення ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ ХХХХХ залежить від того, яка подія була першою: перерахування коштів чи отримання товару/послуги при податковому кредиті (вхідний ПДВ) або отримання коштів

від покупця/замовника чи відвантаження товарів при податковому зобов'язанні (вихідний ПДВ). У роботі наведено типові проведення з відображення податкового кредиту/ податкового зобов'язання, що мають місце у ТОВ ХХХХХ.

10. Проаналізовано ефективність використання субрахунків 643 та 644 в обліку ПДВ. Зокрема, вказані субрахунки є транзитними, що дає можливість здійснювати порівняння підтвердженого і непідтвердженого ПДВ, контролювати сформовані та отримані податкові накладні, перевіряти достовірність облікових даних.

11. У роботі удосконалено методику проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ, яка включає: тест оцінки системи внутрішнього контролю, загальний план перевірки, програму аудиту та робочі документи (ПДВ-1 – ПДВ-8). Запропонована методика проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ надасть змогу охопити всі аспекти особливостей обліку ПДВ на діючому підприємстві, дослідити законність, правильність, своєчасність, відповідність, відображення в обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити якість облікових робіт на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб. / Давидов Г. М., Петрик О. А., Редько О. Ю. та ін. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 352 с.
2. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість: дис. канд. екон. наук: 08.00.08. Київ: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.
3. Білобровенко Т. В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* 2018. Вип. 20(1). С. 51-55. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevsg_2018_20\(1\)__13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevsg_2018_20(1)__13) (дата звернення: 13.10.2022).
4. Бутинець Т. А. Сучасний стан обліку і документування розрахунків з податку на додану вартість. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2014. Вип. 1. С. 51-62. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_1_7 (дата звернення: 13.10.2022).
5. Врегулювання бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Науковий блог Острозької академії: веб-сайт. URL: <https://naub.oa.edu.ua/2018/врегулювання-бюджетного-відшкодуван/> (дата звернення 24.10 2022).
6. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість. *Галицький економічний вісник.* 2013. Вип. № 2 (41). С.118-126.
7. Дема Д. Аудиторський контроль розрахунків за податком на додану вартість: шляхи підвищення ефективності / *Вісник ЖДТУ. Сер. «Економічні науки».* 2012. Вип. № 1 (59). С. 22-24.

8. Деякі питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2017 р. № 189. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/189-2017-п#Text> (дата звернення 24.10 2022).

9. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-п#Text> (дата звернення 24.10 2022).

10. Дедік В. Еволюція механізму блокування податкових накладних в Україні. Рада адвокатів Київської області: веб-сайт. URL: <https://radako.com.ua/news/evolyuciya-mehanizmu-blokuvannya-podatkovih-nakladnih-v-ukrayini> (дата звернення 24.10 2022).

11. Дзюба О. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах. *Економічний аналіз*. 2012. № 10 (2). С. 219-222. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2012_10\(2\)__47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2012_10(2)__47) (дата звернення: 13.10.2022).

12. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип 24 (2). С. 5-8. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/> (дата звернення 24.10 2022).

13. Закон військового часу: ПДВ-зміни. *Factor*. 2022. № 19-20. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2022/march/issue-19-20/article-119827.html>(дата звернення 24.10 2022).

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

15. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ Міністерства Фінансів України від 01 липня 1997 р. № 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97#Text> (дата звернення 24.10 2022).

16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30 лист. 1999 р. 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 24.10 2022).

17. Коцан О.П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Науково-інформаційний вісник «Економіка»*. 2014. № 9. С. 263–270. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41 (дата звернення 24.10 2022).

18. Лега О. В., Москаленко О. Ю. Проблемні питання обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством*: Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 14 – 15 квітня 2022 р. Полтава, 2022. С. 294-297.

19. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Київ, 2014. 21 с.

20. Макаренко А. П., Ананьєва І. В. Удосконалення оподаткування, обліку, податкової звітності і контролю податку на додану вартість та заходи щодо поліпшення його податкового планування на підприємстві. *Агросвіт*. 2021. № 24. С. 31–38. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/24_2021/5.pdf (дата звернення: 26.10.2022).

21. Масіна Л. О., Гусєв А. О. Облік податку на додану вартість на підприємстві: поточний шлях та шляхи реформування. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2021. Вип. 2 (48). URL: <http://dspace.onu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/32048/1/169-183.pdf> (дата звернення: 26.10.2022).

22. Меліхова Т. О. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та*

досвід. 2017. № 1. С. 34-39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2017_1_8 (дата звернення: 28.10.2022).

23. Меліхова Т. О., Штепа В. В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 34–42. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/22_2020/7.pdf (дата звернення: 28.10.2022).

24. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22 вересня 2015 р. № 5-5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text> (дата звернення: 28.10.2022).

25. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016–2017 року. URL: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення: 28.10.2022).

26. Москаленко О. Ю. Проблеми бюджетного відшкодування податку на додану вартість. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін*: Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 27 жовтня 2022 р. Полтава, 2022. С. 519-521

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 лист. 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 27.10.2022).

28. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

29. ПДВ у 2022 році. Головбух: веб-сайт. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/9294-pdv-u-2022-rots> (дата звернення: 13.10.2022).

30. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 82-102. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10 (дата звернення: 13.10.2022).

31. Подолянчук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7667> (дата звернення: 13.10.2022).

32. Про податок на додану вартість: Закон України від 03 квітня 1997 р. № 168/97-ВР. Втрата чинності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

33. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 14 лист. 2014 р. № 1130. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14> (дата звернення: 13.10.2022).

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 13.10.2022).

35. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

36. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 р. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

37. Про внесення змін до Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1177. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1177-2015-п#n8> (дата звернення: 13.10.2022).

38. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-п#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

39. Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 13 липня 2016 р. № 606. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1069-16#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

40. Про затвердження Порядку здійснення органами Державної казначейської служби України бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування: Наказ Державної казначейської служби України від 31 березня 2017 р. № 103. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0103840-17#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

41. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку: Постанова Кабінету міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1238. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1238-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

42. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної фіскальної служби України та органів Державної казначейської служби України у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету з відшкодування такого податку, або стягнення митних платежів: Наказ Міністерства фінансів України від 09 березня 2016 р. № 343. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0496-16#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

43. Порядок інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною фіскальною службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 03 березня 2017 р. № 326. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0376-17> (дата звернення: 13.10.2022).

44. Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації: Наказ Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 р. № 566. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0752-17#Text> (дата звернення: 13.10.2022).

45. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (дата звернення: 14.10.2022).

46. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text> (дата звернення: 14.10.2022).

47. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Наказ Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 р. № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text> (дата звернення 14.10.2022).

48. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2021 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення 15.10.2022).

49. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12 травня 2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення 15.10.2022).

50. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 17.10.2022).

51. Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності: Наказ Міністерства фінансів України від 19 вересня 2018 р. № 766. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1107-18#Text> (дата звернення 17.10.2022).

52. Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів: Рішення Аудиторської палати України від 31 травня 2007 р. № 178/6. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr8_6230-07#Text (дата звернення 17.10.2022).

53. Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг: Наказ Міністерства фінансів України від 29 серпня 2019 р. № 362. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19#Text> (дата звернення 17.10.2022).

54. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення 17.10.2022).

55. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 17.10.2022).

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

57. Семенко Т. М. Податок на додану вартість як економічна категорія. *Ефективна економіка*. 2011. № 4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_4_21 (дата звернення: 13.10.2022).

58. Семенко Т.М. Економічна суть податку на додану вартість, форми та методи його обчислення на прикладі підприємств цукрової галузі. Облік і фінанси АПК: освітній портал: веб-сайт. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ekonomichna-sut-podatku-na-dodanu-vartist-formi-ta-metodi-yogo-obchislennya-na-prikladi-pidприємств-cukrovoi-galuzi.html> (дата звернення: 13.10.2022).

59. Сидоренко Р. В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку. *Економічні науки. Сер. Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(1). С. 234-240. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2014_11\(1\)__32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2014_11(1)__32) (дата звернення: 13.10.2022).

60. Тарасенко Л. О. Податок на додану вартість: питання організації та методики обліку. *Галицький економічний вісник*. 2022. № 1. С. 53–60.

61. Ходикіна А.А., Бурковська А.В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1196-1199. URL: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/251.pdf> (дата звернення 18.10 2022).

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

63. Чижевська Л.В., Степанюк О.С. Робочі документи як об'єкт регулювання в МСА 230 «Робоча документація». *Збірник тез Житомирського державного технологічного університету*. Житомир. 2016. С. 1-2.

64. Шендригоренко М.Т., Панасенко А.О. Система електронного адміністрування ПДВ та призначення ПДВ-рахунків в Україні. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 5 (16). С. 374-377. URL: http://rev.kpi.zp.ua/journals/2019/5_16_uk/67.pdf (дата звернення: 26.10.2022).

65. Шот А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. № 2. С. 151-160. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echscenu_2018_2_24 (дата звернення: 26.10.2022).