МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

ШКАМБАРНА ЮЛІЯ ВІТАЛІЇВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри
обліку,аналізу і аудиту
д.е.н., професор
Євген ІОНІН
«____» _____ 2023 р.

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Магістерська робота

Керівник:
Олена ПОЛІЩУК, доцент
кафедри обліку, аналізу і аудиту,
канд.екон.наук, доцент

Оцінка: _____ / ___ / _____
(бали/за шкалою ЄКТS/за національною шкалою)
Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2024

АНОТАЦІЯ

Шкамбарна Ю.В. Облік, аналіз та аудит розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Магістерська робота. Кафедра обліку, аналізу та аудиту економічного факультету, Донецький національний університет імені Василя Стуса Міністерства освіти і науки України, Вінниця, 2023. – с. 64.

Кваліфікаційна робота присвячена вивченню ключових питань бухгалтерського і податкового обліку операцій, що пов'язані з розрахунком ПДВ. Вивчено наукові думки щодо сутності поняття «податок на додану вартість» та його нормативне обґрунтування. Проведено аналіз історії становлення та зміни нормативно правової бази з питань адміністрування ПДВ. Проведено аналіз регламентації в обліку та відображення у звітності податкових зобов'язань підприємств в системах вітчизняних стандартів і МСФЗ.

Досліджено специфіку фінансово-господарської діяльності базового підприємства ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат», проведено аналіз рівня показників за період 2021-2022 рр., запропоновано шляхи покращення показників діяльності в складних умовах військового стану в країні. Запропоновано використання субрахунків та аналітичних рахунків для систематизації оподатковуваних операцій податком на додану вартість. Детально розкрито об'єкти аудиту розрахунків за ПДВ.

Проведено оцінку перспектив впровадження стандартного аудиторського досьє ОЕСР по оподаткуванню «saf-t ua» у практичну діяльність підприємства в рамках Євроінтеграції.

Отримані результати можуть слугувати базою для розробки рекомендацій з удосконалення обліку, аналізу й аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ та напрямків цифровізації податкових накладних.

Ключові слова: податок на додану вартість, непрямий податок, податкове адміністрування, бухгалтерський облік, податковий облік, податкова накладна, податковий контроль, аудит, звітність.

Табл. 7. Рис. 4. Бібліограф: 44 найм.

SUMMARY

Kohut R. V. Accounting, analysis and audit of budget calculations for value added tax. Master thesis. Department of Accounting, Analysis and Audit of the Faculty of Economics, Donetsk National University named after Vasyl Stus of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Vinnytsia, 2023. - p.64.

The qualification work is devoted to the study of key issues of accounting and tax accounting of operations related to the calculation of VAT. Scientific opinions on the essence of the concept of "value-added tax" and its normative justification have been studied. An analysis of the history of formation and changes of the regulatory legal framework on VAT administration was carried out. An analysis of regulations in accounting and reporting of tax obligations of enterprises in the systems of domestic standards and IFRS was carried out.

The specifics of the financial and economic activity of the base enterprise "Vinnytsia Oil and Fat Combine" PrJSC were studied, the level of indicators for the period 2021-2022 was analyzed, and ways to improve activity indicators in the difficult conditions of the military state in the country were proposed. It is proposed to use sub-accounts and analytical accounts for the systematization of transactions subject to value-added tax. The objects of VAT settlement audit are disclosed in detail.

An assessment of the prospects for implementing the standard OECD audit file on taxation "saf-t ua" in the practical activity of the enterprise within the framework of European integration was carried out.

The obtained results can serve as a basis for the development of recommendations for improving accounting, analysis and auditing of calculations with the VAT budget and directions for digitization of tax invoices.

Keywords: value added tax, indirect tax, tax administration, accounting, tax accounting, tax invoice, tax control, audit, reporting.

Tabl. 7. Fig. 4. Bibliography: 44 items.

ЗМІСТ

ВСТУП 5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОСТАНОВКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ..... 10
1.1 Розрахунки за податком на додану вартість, їх сутність та значення в системі обліку, аналізу та аудиту податкових зобов'язань 10
1.2 Історико-аналітичні засади регламентації адміністрування податку на додану вартість 17
1.3 Аналіз фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» 22
Висновки до розділу 1 31
РОЗДІЛ 2 ПРАКТИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 32
2.1 Організація обліку розрахунків за податком на додану вартість..... 32
2.2 Первинний облік операцій за розрахунками за податком на додану вартість 38
2.3 Облік та звітність за розрахунками з бюджетом за податком на додану вартість 48
2.4. Зарубіжний досвід обліку та оподаткування податком на додану вартість 52
Висновки до розділу 2 61
РОЗДІЛ 3 ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОАДКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 62
3.1. Економічний аналіз розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість 62
3.2. Організація аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість 69
3.3. Методика впровадження стандартного аудиторського досьє ОЕСР по оподаткуванню «SAF-T UA» 73
Висновки до розділу 3 79
ВИСНОВКИ 80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ 82
ДОДАТКИ 88

ВСТУП

Актуальність дослідження. В січні 2024 року передбачається глобальне зростання ПДВ і податку на товари та послуги серед держав-членів ОЕСР. По мірі зниження глобальної інфляції країни повертаються до підвищення непрямих податків. Після двох років зниження в зв'язку з інфляцією, юрисдикції по всьому світу повертаються до підвищення. Це змінює тенденцію, що означена в обзорі ОЕСР з ПДВ, який показав, що уряд використовує зниження ПДВ для підтримки своїх економік під час COVID та інфляційних криз.

Сьогодні відповідно до курсу на Євроінтеграцію Україна має певні зобов'язання, які стосуються, зокрема, і наявності ПДВ у вітчизняній податковій системі. Як бюджетоутворюючий податок, ПДВ в Україні до початку військового повномасштабного вторгнення приносив бюджету країни понад 37% доходів і складав 48,5% всіх податків та 41,4% всіх доходів державного бюджету [3]. Однак не зменшилась значимість ПДВ і під час військового стану у 2022 році, адже акумульовані кошти у державному бюджеті від його сплати склали 49% податкових надходжень та 26% всіх доходів державного бюджету.

За даними Міністерства фінансів України станом на кінець грудня 2023 року, у 2023 році до загального фонду державного бюджету надійшло 1,66 трлн грн податків, зборів та обов'язкових платежів [3]. За підсумками року надходження платежів, справляння яких контролює Державна податкова служба (ДПС), становили 739,1 млрд грн, в тому числі 214,1 млрд грн – це податок на додану вартість (зібрано 346, 5 млрд грн, відшкодовано – 132,4 млрд грн), що склало 29% всіх надходжень.

Водночас вимоги Євроінтеграції ставлять задачу уряду країни щодо створення належних умов для ефективного адміністрування ПДВ, що пов'язані, зокрема, із процесами розрахунку сум ПДВ, процедурою реєстрації податкових накладних (ПН) і розрахунків коригування (РК), відшкодуванням податку на

додану вартість. Це відповідно вимагає забезпечення умов ефективного виконання фіскальних функцій держави, проведення системного контролю розрахунків за ПДВ з метою подолання проблем адміністрування ПДВ, трансформації та удосконалення обліку та контролю з врахуванням потреб бізнесу та держави.

Наразі вітчизняними та закордонними науковцями-практиками багато уваги приділяється дослідженню питань щодо функціонування ПДВ, його ефективності застосування, впливу на господарську діяльність підприємств, удосконаленню його адміністрування, обліку і контролю, серед яких публікації М. Лоре, Т. Білобровенко, А. Бурковської, В. Домбровської, О. Дубинської, А. Касич, О. Коцан, М. Науменко, О. Оксенюк, С. Онишко, О. Подолянчук, В. Синчак, А. Соколовської, А. Ходикіної та інших.

Проте, зважаючи на особливості ведення бухгалтерського та податкового обліку, слід зауважити, що коректність та точність їх ведення напряму впливають на функціонування підприємства. На сьогодні в умовах Євроінтеграції, інформаційні системи бухгалтерського та податкового обліку підприємств пов'язані з підготовкою об'єктивних даних не лише для фіскальних органів, але також для різних груп зацікавлених як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Метою роботи є дослідження сутності податку на додану вартість та його місця в податкових системах держав-членів ОЕСР, зокрема України, в умовах Євроінтеграції; технології процесу моніторингу і сплати ПДВ на основі системи електронного адміністрування ПДВ; та значення обліку, аналізу і аудиту ПДВ в системі автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику відслідковування та попередження зловживань в сфері адміністрування ПДВ.

Відповідно, для досягнення мети в ході дослідження намічено виконання наступних *задач*:

- вивчити економічну сутність податку на додану вартість в системі управління підприємством;
- провести аналіз історії становлення та зміни нормативно-правової бази з питань адміністрування ПДВ в умовах Євроінтеграції;
- здійснити аналіз регламентації в обліку та відображення у звітності податкових зобов'язань підприємств в системах вітчизняних стандартів і МСФЗ;
- надати обліково-аналітичне обгрунтування впровадження системи електронного адміністрування ПДВ;
- здійснити аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності базового підприємства;
- встановити зв'язок процесів формування облікового забезпечення розрахунків з податку на додану вартість в системі управління підприємства;
- оцінити діючі методичні підходи з обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- проаналізувати методику аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ, враховуючи впровадження стандартного аудиторського досьє ОЕСР по оподаткуванню «SAF-T UA» у практичну діяльність підприємства.

Об'єктом дослідження теми роботи є система обліку, аналізу та аудиту проведених з держбюджетом розрахунків за ПДВ на Приватному акціонерному товаристві «Вінницький олійножировий комбінат».

Предметом теми дослідження є теоретико-організаційні засади та методичні підходи обліку, аналізу та аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Сферою застосування є господарська діяльність базового підприємства з виробництва олії та тваринних жирів.

Інформаційною базою виконання кваліфікаційної роботи стали праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів та практиків, законодавчі та нормативно-правові акти, довідкові видання та Інтернет-ресурси за темою

дослідження, накази, розпорядження, а також фінансова, податкова, статистична звітність та первинна документація ПрАТ «Вінницький ОЖК».

Методами дослідження стали загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, які дозволяють системно вирішувати проблемні завдання за обраною тематикою. Зокрема, застосовувався історичний підхід для визначення сутності ПДВ та засади запровадження ПДВ державами-членами ОЕСР; статистичні методи - для дослідження динаміки розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість; методи порівняльного аналізу, моделювання та узагальнення, графічний метод – для дослідження зв'язків у процесів формування облікового забезпечення розрахунків з податку на додану вартість та методики складання звітності та Декларації з ПДВ.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення обліку, аналізу й аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ та напрямків цифровізації податкових накладних.

Практичне значення отриманих результатів дослідження. Визначено та опрацьовано методичні підходи щодо удосконалення обліку і аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ з врахуванням особливостей господарської діяльності ПрАТ «Вінницький ОЖК». Зокрема, запропоновано використання субрахунків та аналітичних рахунків для систематизації оподатковуваних операцій податком на додану вартість; обгрунтовано значимість податкових накладних при проведені розрахунків коригування в рамках застосування системи електронного адміністрування ПДВ.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження за темою кваліфікаційної роботи знайшли свою апробацію при написанні тез – Шкамбарна Ю.В. Значення обліку і контролю в сфері адміністрування податку на додану вартість в умовах Євроінтеграції / Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале

економічне зростання: Матеріали XXIII Міжнародна наукова конференція студентів. Секція: Облік, аналіз, аудит. (21 грудня 2023 р.) [41].

Структура, зміст та обсяг кваліфікаційної (магістерської) роботи. За структурою робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Зміст основного тексту викладено на 64 сторінках друкованого тексту, з яких 7 таблиць, 4 рисунків. Робота містить писок використаних джерел зі 44 найменувань та 17 додатків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОСТАНОВКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Розрахунки за податком на додану вартість, їх сутність та значення в системі обліку, аналізу та аудиту податкових зобов'язань

Одним з найважливіших завдань обліку, аналізу і аудиту є формування достовірної, повної, своєчасної та неупередженої інформації про зобов'язання підприємства. Серед найважливіших видів зобов'язань підприємства виділяють зобов'язання, пов'язані зі сплатою податків. Величина таких зобов'язань залежить від регламентації відповідними нормативними документами, що встановлюють переліки податків, вимоги для визначення податкової бази, ставки податків. В Україні до таких документів, як відомо, відноситься Податковий кодекс України (ПКУ). Зауважимо, що аналогічні законодавчі акти існують у всіх країнах світу.

В інформаційному просторі підприємств серед податкових зобов'язань виділяють податок на додану вартість, який є непрямим загальнодержавним податком та суттєво впливає на формування податкової політики держави, оскільки є однією із важливих складових податкових надходжень до бюджету України, що становить близько 40% надходжень [3].

Податок на додану вартість (ПДВ) є непрямим податком, який згідно його визначення у ПКУ [22], «включається в ціну товарів, робіт, послуг платниками цього податку, сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець». Як на нашу думку, таке лаконічне визначення не розкриває економічну сутність досліджуваного поняття і, тим самим, що надзвичайно важливо, не визначає зміст ПДВ за цілями бухгалтерського обліку.

Щодо змісту даного податку в наукових публікаціях вчених зустрічаються різні думки та приводяться різні його визначення, які в більшості випадків дублюються за тлумаченням з ПКУ, і підтверджується його економічний зміст. Результати аналізу тлумачень нами узагальнено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Тлумачення поняття «податок на додану вартість» на думку фахівців-науковців

Джерело твердження / ПІБ науковців	Зміст твердження	Тлумачення
Податковий кодекс України [22]	*Виключно правовий зміст*	ПДВ - непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. Тобто, цей податок сплачується не виробниками, а кінцевим споживачем продукції (товарів, робіт, послуг) і є свого роду надбавкою до ціни продукції (товарів, робіт, послуг), які споживаються на митній території України, він є частиною новоствореної вартості продукції (товарів, робіт, послуг).
Науменко М.А. [17]	*Зміст відповідає ПКУ*	Платниками ПДВ, як й інших універсальних акцизів, є продавці товарів (послуг), які повинні збільшити ціну товару на суму податку, отримати від покупця гроші та перерахувати ПДВ до бюджету. Податок стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість.
Оксенюк О.І. [18]	*Зміст відповідає ПКУ*	ПДВ - податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів.
Білобровенко Т.В. [1]	*Обліково-аналітичний зміст*	«…ПДВ представляє собою непрямий податок, що надходить у складі виручки від реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) чи сплачується при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Сума ПДВ підлягає сплаті до бюджету при позитивній різниці між податковими зобов'язаннями (вхідне ПДВ) і податковим кредитом (вихідне ПДВ) та відшкодуванню з бюджету – в разі від'ємного результату».
Подолянчук О.А. [26]	*Обліково-аналітичний зміст*	ПДВ – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ.

Джерело : складено на основі [1; 17; 18; 22; 26]

Так, на думку М.А. Науменко податок на додану вартість – це найбільш складна форма універсальних акцизів. Також це наймолодший універсальний акциз, однак на сьогодні цей податок є дуже поширеним і справляється більше ніж у 135 державах світу. Платниками ПДВ, як й інших універсальних акцизів, є продавці товарів (послуг), які повинні збільшити ціну товару на суму податку, отримати від покупця гроші та перерахувати ПДВ до бюджету. Податок стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість [17, с. 10].

Заслуговує на увагу думка О.І. Оксенюк, яка пропонує у ПКУ визначити ПДВ як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів [19, с. 5]. Однак, таке твердження не характеризує облікову суть ПДВ, лише дещо в ширшому розумінні формулює ПДВ як універсальний акциз.

Слід виділити твердження ПДВ Білобровенко Т.В., яка розглядає його в контексті обліково-аналітичного поняття, коли ПДВ є частиною ціни товарів при їх купівлі чи продажі. Однак, не завжди суб'єкти господарювання в системі рахунків можуть відображати суми ПДВ при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Це зумовлено розрахунками з різними господарюючими суб'єктами, які можуть бути як платниками так і неплатниками ПДВ [1, с. 50].

Вважаємо, що більш зрозумілою при визначені ПДВ буде назва «з доданої вартості», а не «на додану вартість», яку озвучили науковці В.П. Синчак [34, с. 242] та О.А. Подолянчук, «оскільки така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується» [26; 34].

Подолянчук О.А. також стверджує, що облікова дефініція ПДВ повинна враховувати об'єкт обліку – розрахунки підприємств з ПДВ. Тому автором

запропоновано удосконалене трактування обліково-аналітичного змісту досліджуваного поняття, а саме : «податок з доданої вартості – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ». Такий підхід розкриває усі складові ПДВ, які відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності. При постачанні товарів (послуг) між контрагентами виникають господарські взаємовідносини, факт досягнення яких фіксується за допомогою первинних документів (в даному випадку ми оминули договірні взаємовідносини і укладання договорів купівлі-продажу). Визначається об'єкт і база оподаткування, а також аргументуються пільги і ставка податку. Одночасно, підтвердження розрахунків з ПДВ супроводжується складанням податкової накладної платниками ПДВ. В продавця виникає податкове зобов'язання щодо ПДВ, а в покупця відповідно – податковий кредит. І на завершення кожен платник ПДВ за відповідний звітний період узагальнює у податковій звітності (Декларації) дані із податкових накладних [24, с. 85; 26].

Означене трактування повною мірою відображає систему елементів розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, яка нами подана на рисунку 1.1.

Зважаючи на розглянуте визначення, зауважимо, що податкова накладна виписується на дату виникнення податкових зобов'язань, яка визначається відповідно до статті 187 ПКУ за правилом «першої події» [22]: - на дату зарахування коштів від покупця на банківський рахунок або в касу; - на дату відвантаження товарів, а для послуг – на дату оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг (акт виконаних робіт).

Однак зазначимо, що будь-яка операція яка підлягає оподаткуванню ПДВ супроводжується обов'язковим формуванням податкових накладних та їх

реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) з урахуваннях граничних термінів [22]:

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

Рисунок 1.1 – Система елементів розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Джерело: складено на основі [22; 26].

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Проте вважаємо, що в означені терміни не завжди податкові накладні можуть бути доставлені від одного контрагента до другого через систему

електронного адміністрування, оскільки можуть мати статус заблокованих за результатами моніторингу суб'єктами адміністрування ПДВ.

Також варто звернути увагу на документування і фіксацію податкового кредиту з ПДВ без податкової накладної – у випадках використання так званих «замінників податкової накладної», визначених п. 201.11 ст. 201 ПКУ [22]. У зв'язку із цим виникає проблема обліку розрахунків з ПДВ у суб'єктів господарювання, які взаємопов'язані між собою господарськими взаємовідносинами. Так, блокування податкових накладних та перехід дати реєстрації з одного місяця на інший, спричиняє викривлення достовірності даних та можливість маніпулювання розрахунків з ПДВ.

Тому, охарактеризоване нами вище свідчить про необхідність належної організації бухгалтерського обліку не лише з метою уникнення порушень податкового законодавства, а й об'єктивності і повноти відображення інформації у звітності, збереження ділової репутації суб'єктів господарювання при несені соціальної відповідальності. Відповідно облікова дефініція ПДВ повинна враховувати об'єкт обліку – розрахунки підприємств з ПДВ.

Згідно п. 1 ст. 61 ПКУ: Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами…, забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів. Способи здійснення податкового контролю визначені у ст. 62 ПКУ [22].

Контроль, який здійснюється контролюючими органами (зазначеними у ст. 41 ПКУ, в межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом) – зовнішній контроль. При виявленні контролюючими органами помилок, на підприємстві, яке перевіряється, в нарахуванні чи сплаті ПДВ, вони зобов'язані нарахувати штрафні санкції. Для того, щоб уникнути фінансових втрат підприємство повинно проводити самостійно внутрішній контроль за сплатою податків.

Основними завданнями контролю розрахунків з ПДВ є: перевірка правильності визначення об'єкта оподаткування, враховуючи законодавчі вимоги та пільги; оцінка порядку нарахування податку та своєчасності його сплати до бюджету, перевірка правильності відображення розрахунків з ПДВ у фінансовій та податковій звітності.

Особливості відносин, які виникають щодо справляння ПДВ регламентуються документами, які мають властивість постійно змінюватися, впорядкованими за ієрархічним принципом – від ПКУ та інших Законів України до наказів, положень, постанов, інструкцій, роз'яснень, а завершуються прийнятими нормами обліку на підприємстві. Проте одним із основних документів, який встановлює та регулює відносини в сфері оподаткування в Україні є ПКУ, зокрема розділ V «Податок на додану вартість» [22].

Таким чином, охарактеризоване нами вище свідчить, що підприємству як платнику ПДВ, необхідно належним чином організувати бухгалтерський облік операцій з ПДВ, що в подальшому буде забезпечувати достовірне, повне та своєчасне відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку, своєчасну сплату ПДВ до бюджету та подання звітності. До питань організації обліку та звітності ПДВ суб'єктом господарювання відносять: реєстрація платником ПДВ; взаємовідносини з контрагентами (електронний обмін документами); визначення об'єкта і бази оподаткування; ставки; дати виникнення податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК); складання та реєстрація податкової накладної та/або розрахунку коригування до неї; звітний (податковий) період; порядок бюджетного відшкодування ПДВ; рахунки бухгалтерського обліку; форми звітності (фінансової та податкової); дотримання строків сплати ПДВ; використання програмного забезпечення [43].

1.2. Історико-аналітичні засади регламентації адміністрування податку на додану вартість

На сьогодні податок на додану вартість (ПДВ) є невід'ємною складовою системи оподаткування в Європейському Союзі, в зв'язку з чим із-за простоти та зрозумілості механізму функціонування був швидко впроваджений у більш ніж 160 державах світу. Вперше країною впровадження ПДВ стала Франція у 1954 році, проте згодом в 1992 році ПДВ було запроваджено і в Україні.

Питання розуміння сутності податку на додану вартість було закріплено Податковим кодексом України, згідно якого «ПДВ входить в ціну товарів та сплачується кінцевим споживачем разом із вартістю такого товару. Це непрямий податок, а тому безпосередній облік та перерахування ПДВ до бюджету здійснює продавець (зареєстрований платник ПДВ)» [22].

Слід зауважити, що сучасне трактування сутності ПДВ мало поступальне історичне значення. На рисунку 1.2 нами наведено історико-аналітичні засади запровадження ПДВ державами-членами ОЕСР.

Рисунок 1.2. Історико-аналітичні засади запровадження ПДВ державами-членами ОЕСР

Джерело : складено на основі [22;23; 35; 44].

Так, вперше запровадити ПДВ запропонував німецький бізнесмен В. фон Сіменс у 1918 році для покращення функціонування каскадного податку з обороту. Хоча запровадили його лише у 1954 році у Франції (у Німеччині – в 1968 році), та сьогодні більшість держав у своїх податкових системах мають ПДВ, і лише окремі – мають інші непрямі податки (як-то податок з продажу (США, Куба, Еритрея, Сомалі, Північна Корея та ін., всього 19 країн) чи податок з обороту). Однак зазначимо, що серед вказаних країн точаться постійні дискусії щодо переходу на ПДВ. Для прикладу Аруба, Катар та Кувейт планують запровадити ПДВ у 2024 році [4].

Зауважимо, щ абревіатура «ПДВ» відноситься до будь-якого національного податку, який включає основні ознаки податку на додану вартість, незалежно від того, під якою назвою або абревіатурою він відомий, наприклад, «Податок на товари та послуги» («GST»).

Нині усі держави-члени ОЕСР, окрім США, у своїх податкових системах мають ПДВ, що встановлюється на національному рівні. ПДВ забезпечував 20,2% всіх податкових надходжень (6,7% від ВВП) у державах-членах ОЕСР у 2020 році. Середнє значення основної ставки ПДВ у державах-членах ОЕСР зросло із 15,6% у 1975 році до 19,3% у 2018 році, а 2022 році дещо зменшилося до 19,2% [44].

Стандартна (основна) ставка – це ставка, яка зазвичай застосовується, якщо законодавством прямо не передбачено, що конкретні товари та послуги оподатковуються різними (зниженими чи підвищеними) ставками.

Знижені ставки включають нульові ставки, що застосовуються до внутрішніх поставок (тобто звільнення з правом відрахування податку на додану вартість). Це не стосується експорту за нульовою ставкою або іншим постачанням, що підпадають під аналогічний режим, таким як міжнародні перевезення або постачання посольствам, міжнародним організаціям та дипломатичним місіям.

Відповідно до чинної Директиви 2006/112/ЕС [4] забезпечено умови для створення єдиної системи податку на додану вартість. За цією Директивою у Євросоюзі ПДВ є обов'язковим податком, стандартна (основна) ставка якого має бути не нижче 15% (більше того, для досягнення найвищого рівня простоти та нейтральності однакові правила мають застосовуватися як до постачання послуг, так і всіх стадій виробництва і галузей, зокрема й до роздрібної торгівлі). Проте, слід зауважити, що дія цієї директиви може не поширюватися на деякі території через економічні, соціальні чи географічні причини. Для прикладу, розмір стандартної ставки держав-членів ЄС варіюється від 17% у Люксембурзі до 25% у Данії, Хорватії і Швеції та навіть 27% в Угорщині.

Держави-члени ОЕСР також можуть застосовувати 1-2 знижені ставки ПДВ, але не нижче 5%. Знижені ставки можуть застосовуватися лише до окремих визначених товарів і послуг (н-д, продуктів харчування, фармацевтичних продуктів, будівництва та відновлення житла як частини соціальної політики тощо). ПДВ оподатковуються фактично всі операції з реалізації продукції – як з вироблених в середині країни товарів та послуг (внутрішній ПДВ), так і з ввезених на територію країни товарів (імпортний ПДВ). В Україні, як і у ЄС, застосовується декілька ставок ПДВ, зокрема базова (основна) ставка – 20% та пільгові ставки: 0% – переважно для експортерів, 7% – лікарські засоби та товари медичного призначення, а також культурні заходи та готелі, та 14% – на основні категорії рослинної агропромислової продукції [22]. Звітним податковим періодом зі сплати ПДВ в Україні є один календарний місяць. Розрахунок самого податку здійснюється протягом місяця, за підсумками якого платник має подати податкову декларацію – протягом 20 днів, що слідують за звітним місяцем, а сплата розрахованого і задекларованого податку повинна бути здійснена протягом 10 днів після закінчення граничного терміну подання декларації. З метою оцінки відповідності діючих в Україні ставок ПДВ Директиві

2006/112/ЕС, в таблиці 1.2 нами наведено результати аналізу діючих в Україні ставок ПДВ як держави-члена ОЕСР.

Таблиця 1.2 – Аналіз діючих в Україні ставок ПДВ як держави-члена ОЕСР

Види ставок ПДВ	Нормативні ставки згідно Директиви 2006/112/ЕС		Діючі в Україні згідно ПКУ	
Стандартна (основна) ставка	не нижче 15%	- до постачання послуг, всіх стадій виробництва і галузей, зокрема й до роздрібної торгівлі; - реалізації готової продукції (внутрішній та імпортний ПДВ)	20%	Відповідає Директиві
Знижені (пільгові) ставки	не нижче 5%	лише до окремих визначених товарів і послуг	0%	для експортерів
			7%	лікарські засоби та товари медичного призначення, а також культурні заходи та готелі
			14%	на основні категорії рослинної агропромислової продукції

Джерело: складено на основі [4; 22].

Згідно таблиці 1.1 бачимо, що В Україні щодо ПДВ використовуються як стандартні, так і знижені ставки, які прийнято в межах нормативних вимог Директиви.

Під час розрахунку ПДВ, крім стандартної процедури його розрахунку існують певні особливості, які можна поділити на три пільгові категорії операцій, а саме: 1) *операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою*. (н-д, передусім експорт продукції, міжнародні перевезення пасажирів чи вантажів, заправка морських та повітряних суден, що здійснюють діяльність за межами України); 2) *операції, що не є об'єктом оподаткування* (н-д, в Україні від сплати ПДВ звільнені випуск (емісія) та розміщення цінних паперів, виплата заробітної плати тощо) – передбачає повне і постійне звільнення від сплати ПДВ таких операцій; 3) *операції, звільнені від оподаткування* (н-д, постачання продуктів

дитячого харчування та товарів дитячого асортименту, навчання дітей у закладах дошкільної освіти, послуги із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг) – передбачає тимчасове і можливе часткове звільнення окремих операцій від сплати ПДВ [22].

Сама ж сума до сплати ПДВ в бюджет на кожному кроці ланцюгу споживання розраховується як:

$$ПДВ = ПЗ - ПК, \text{ де} \qquad (1.1)$$

ПЗ – нарахована сума ПДВ за ставкою 20% (7%; 14%) від бази оподаткування;

ПК – податковий кредит (сума вже сплаченого відповідними суб'єктами ПДВ за куплені ними товари/послуги).

Звітним податковим періодом зі сплати ПДВ в Україні є один календарний місяць. Розрахунок самого податку здійснюється протягом місяця, за підсумками якого платник має подати податкову декларацію – протягом 20 днів, що слідують за звітним місяцем, а сплата розрахованого і задекларованого податку повинна бути здійснена протягом 10 днів після закінчення граничного терміну подання декларації.

Для ефективного адміністрування податку на додану вартість було розроблено і впроваджено систему електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) в Україні [6] – система що забезпечує автоматичний облік податку в розрізі платників ПДВ, зокрема, в системі обліковуються: суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) та розрахунках коригування до них; суми податку, сплачені платниками при імпорті; суми поповнення та залишку коштів на електронному рахунку ПДВ. Автори експлейнера [23] стверджують, що «це своєрідна екосистема, що дозволяє в режимі нон-стоп здійснювати процес моніторингу і сплати ПДВ».

Таким чином, багато країн в умовах Євроінтеграції стягують загальні податки споживання, тобто податки продаж більшості товарів та послуг. Спільним податком споживання, що застосовується більшою частиною цих країн, є податок на додану вартість (ПДВ), що дозволило створити Єдину систему податку на додану вартість держав-членів ОЕСР в контексті податкового адміністрування. ПДВ стягується на всіх етапах процесів виробництва та розподілу товарів та послуг, при цьому накопичення податку можна запобігти шляхом надання підприємствам можливості віднімати податок, який вони несуть на свої ресурси, з податку, який вони збирають зі своєї продукції. Експорт товарів та послуг, як правило, не оподатковується ПДВ, хоча зазвичай він оподатковується за нульовою ставкою. З іншого боку, імпорт товарів та послуг оподатковується для забезпечення нейтральності податкової системи. Менша частка країн застосовують податки з роздрібного продажу, тобто одноступінчасті податки на товари та послуги, що постачаються кінцевим споживачам.

Через непересічну важливість ПДВ як для бюджету, так і бізнесу, при одночасному існуванні певних питань в його адмініструванні, механізм справляння податку постійно коригується на законодавчому рівні. Проблема сплати та бюджетного відшкодування ПДВ потребує постійної уваги і вирішення з боку держави за допомогою трансформації адміністрування та удосконалення обліку та контролю податку.

1.3. Аналіз фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат»

На теренах Вінниччини Приватне акціонерне товариство «Вінницький олійножировий комбінат» відноситься до потужних, розвинутих підприємств України завдяки новим технологіям в галузі переробки олійних культур та виробництва рослинних олій та жирів, має давню історією своєї діяльності. Зауважимо, що підприємство розпочало своє будівництво ще у 1951 році, а перша

продукція – олія соняшникова була виготовлена в липні 1955 року, саломас і маргаринову продукцію почали виготовляти в 1961 році. Інформація про підприємство наводиться на його офіційному сайті : http://vmzhk.vioil.com/ [33].

В умовах незалежної України ПрАТ «Вінницький ОЖК» засноване 12 березня 1996 року шляхом зміни форми власності підприємства і перетворення суб'єкта орендного підприємства відповідно до рішення засновників у акціонерне товариство відкритого типу «Вінницький олійножировий комбінат». З 2017 року підприємство було зареєстроване як Приватне акціонерне товариство «Вінницький олійножировий комбінат» і являється правонаступником за майном та зобов'язаннями, закріпленими у бухгалтерському балансі. Означена інформація закріплена в Статуті підприємства, який затверджено Протоколом №1 від 29.04.2021 року (Додаток А).

З 14 липня 2020 року ПрАТ «Вінницький ОЖК» є єдиним учасником Товариства з обмеженою відповідальністю «ВЕКТОР-М» і на сьогодні входить в промислову групу «Віойл» («Vioil»), яка об'єднує переробні потужності та елеватори. Відповідно комбінат є активним учасником реалізації державних програм щодо постачання експортної продукції.

За специфікою управління ПрАТ «Вінницький ОЖК» є універсальним комбінатом, який переробляє три види олійних (ріпак, соняшник, сою) та здійснює глибоку переробку власної олії. Відповідно, на комбінаті діє 45 підрозділів, з яких 4 підрозділи є основними, а саме: олійноекстракційний завод; олійно-екстракційний завод № 2; виробництво рафінованої дезодорованої олії; дільниця гранулювання лушпиння (Додаток А).

Головними видами продукції на ПрАТ «Вінницький ОЖК» на сьогодні, є: - олії (соняшникова, ріпакова, соєва) нерафіновані та рафіновані дезодоровані, шрот; - жири для кондитерської, хлібопекарної промисловості та кулінарії, замінники молочного жиру, шортенінги, замінники какао-масла, саломаси нерафіновані та рафіновані дезодоровані; - маргарини [33]. Слід відзначити

додаткові можливості, які на сьогодні використовує підприємство, а саме реалізує відходи виробництва: гідрофуз, кислоти жирні соапстоку, лушпиння соняшнику та інші.

На підприємстві постійно відбувається модернізація виробництва, впровадження нових технологій. Наприклад, ведення всього технологічного процесу переробки олійного насіння – від приймання насіння до відвантаження олії та гранульованого шроту – автоматизоване та проводиться з пульта керування [33].

Також зазначимо, що результати дослідження організаційної структури управління на ПрАТ «Вінницький ОЖК» слід розглядати у контексті зв'язку із приналежністю до групи «ВіОіЛ».

Тобто організаційна структура Товариства побудована за функціональним типом, виходячи з цілей і задач діяльності комбінату і необхідних для виконання функціональних цілей підрозділів. Середньооблікова чисельність працівників становила на кінець 2021 р. 708 осіб, а 2022 р. – 673 особи. Дане зменшення пов'язане з впливом військових дій на території України.

Комбінат має зареєстрований в установленому законодавчому порядку знак для товарів та послуг, які затверджуються Правлінням Товариства, має право на недоторканість своєї ділової репутації, на таємницю кореспонденції, на інформацію та інші особисті майнові права, які можуть йому належати (Додаток А). За цих умов, особливою складовою частиною діяльності Товариства є зовнішньоекономічна діяльність, яка здійснюється на основі валютної самоокупності та самофінансування.

Статутний (акціонерний) капітал ПрАТ «Вінницький ОЖК» становить 78 098 500,00 грн., який поділений на 312 394 000 простих іменних акцій номінальною вартістю 0,25 грн, які зберігаються в бездокументарній формі.

Органи управління та контролю Товариства здійснюють свою функціональну діяльність відповідно до пунктів Статуту і складаються з:

- Загальних зборів акціонерів (як вищого органу управління);

- Наглядової ради (як вищого незалежного органу контролю);

- Правління (як колегіального виконавчого органу);

- Ревізійної комісії (як органу внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю Товариства).

Оперативне керівництво діяльністю товариства здійснює Голова Правління, як голова колегіального виконавчого органу Товариства.

Бухгалтерський облік та звітність Товариства ведеться за нормами, що чинні в Україні, зокрема здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів діяльності, а також веде статистичну звітність і подає її у встановленому порядку й обсязі органам державної статистики.

За місцем знаходження Правління Товариства ведеться вся документація, зокрема всі документи бухгалтерського обліку необхідні для проведення власних ревізій Товариства, а також перевірок відповідними державними органами в рамках чинного законодавства.

Результати фінансово-господарської діяльності підприємства відображаються на самостійному балансі, а достовірність та повнота річного балансу і звітності Товариства повинна бути підтверджена незалежним аудитором/аудиторською фірмою (Додаток А).

З метою забезпечення складання фінансової звітності, яка достовірно представляє економічні ресурси ПрАТ «Вінницький ОЖК», фінансові результати і рух грошових коштів зумовлені поточною діяльністю Товариства, на виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [27], МСФЗ, МСБО, Тлумачення КТМФЗ, інших нормативно-правових актів та галузевих практик, на підприємстві прийнято Наказ «Про облікову політику підприємства» зі змінами від 32.12.2021 р. та від 24.02.2022 р. (Додаток Б).

Згідно цього Наказу в Товаристві для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з 01.01.2012 р. використовуються Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що затверджені Міністерством фінансів України [14].

Фінансова звітність складається заступником головного бухгалтера з бухгалтерського обліку (Додатки В; Г).

Податкові декларації з податку на прибуток, податку на додану вартість (Додаток Д), інші податкові звіти та декларації складаються заступником головного бухгалтера з податкового обліку.

Для кращої оцінки результатів фінансово-господарської діяльності базового ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» нами проведено комплексний аналіз його економічних показників за період 2020-2022 рр. (Додатки В; Г). Слід зауважити, що період 2020-2021 рр. знаменувався наслідками пандемії, а 2022 р. – початком російсько-української війни.

Згідно додатків аналіз балансових показників показав, що Товариство протягом усього періоду має непокритий збиток, який за період 2020-2021рр. суттєво зріс аж на 634 167 тис. грн. і на 102 889 тис. грн. зменшився у 2022 р. Наразі суттєво зросли поточні зобов'язання на 260 457 тис. грн. у порівнянні 2022 р. з 2021 р., з яких заборгованість за товари та послуги складає 266 653 тис. грн. та розрахунки з бюджетом – 23 303 тис. грн. (за рахунок зростання розрахунків з податку на прибуток – на 22 154 тис. грн.) та суттєвого зменшення заборгованість за одержаними авансами на 375 199 тис. грн.

Щодо оборотних активів в цілому вони зросли за період 2021-2022 рр. на 464 367 тис. грн., більшою мірою за рахунок збільшення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, яка у 2022 р. зросла аж на 619 852 тис. грн., що склало 2093,18% у порівнянні з 2021 р. (649 465тис. грн. проти 29 613 тис. грн.). В свою чергу із-за порушення логістики у 2022 р. суттєво зменшилися запаси на 184 750 ти. грн., в тому числі виробничі запаси на 184 750

тис. грн.; готова продукція – на 115 863 тис. грн., товари – на 7308 тис. грн. Зауважимо, що гарною тенденцією збереження фінансових активів у звітному періоді стало суттєве зростання грошових коштів та їх еквівалентів на 111 767 тис. грн., зокрема на 111 762 тис. грн. на рахунках в банках.

Відповідно до таблиці 1.3 для оцінки фінансового стану ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» за 2021-2022рр. нами здійснено аналіз його показників.

Зауважимо, що показник власні обігові кошти (робочий функціонуючий капітал) говорить про їх недостатність, оскільки має від'ємний показник протягом двох років (-1 109 178 тис. грн.) у 2021р. та (-905 362 тис. грн.) у 2022р. Відповідно це унеможливлює розрахунок коефіцієнтів забезпечення власними обіговими коштами активів та запасів, а також маневреність власних обігових коштів.

Щодо коефіцієнта покриття запасів, слід відзначити, що за рахунок, ми маємо значимі показники, які перевищують нормативний > 1, й доводить, що для покриття незначної частки запасів, яка зменшилася більше, ніж у двічі в звітному 2022 р. у порівнянні з 2021 р. в зв'язку з обмеженими можливостями.

Це відноситься і до виробничих запасів, незавершеного виробництва, до готової продукції та товарів, що пов'язано з послабленням логістики в умовах військового стану. Відповідно зменшення на підприємстві запасів матеріальних цінностей, забезпечило гарантію покриття цих запасів.

Коефіцієнти фінансової незалежності та фінансової залежності перебувають у граничних нормативних рамках, що вказує на їх взаємозалежність. Зростання показника фінансової залежності та його значення, що перевищує нормативний у п'ять разів, показує фінансову захищеність власного капіталу підприємства.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу, показник якого перевищує вдвоє нормативний і продовжує зростати, вказує на ефективність управління

власним капіталом підприємства.

Таблиця 1.3 – Оцінка фінансового стану ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» за 2021-2022 рр.

Показник	2021 р., тис. грн	2022 р., тис. грн	Абсолютне відхилення, тис. грн	Нормативне значення	Формула
1. Власні обігові кошти (робочий функціонуючий капітал)	-1 109 178	-905 362	+203 816	-	ВОК= ВК+ДЗ-НА
2. Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами	-	-	-	> 0,1	= ВОК/ОА
3. Маневреність власних обігових коштів	-	-	-	> 0,1	= ВОК/ВК
4. Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами запасів	-	-	-	≥ 0,5	= ВОК/ Запаси
5. Коефіцієнтні покриття запасів	1,996	5,784	+3,788	> 1	= ВОК+КЗ/ Запаси
6. Коефіцієнт фінансової незалежності і автономії	0,447	0,420	-0,027	> 0,5	= ВК/Пасиви
7. Коефіцієнт фінансової залежності	2,240	2,380	+0,140	≥ 0,5	= Пасиви/ВК
8. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	1,026	1,909	+0,883	> 1	= Виручка/ ВК
9. Коефіцієнт фінансової стійкості	0,561	0,519	-0,042	> 0,7	= (ВК+ДЗ)/ Пасиви
10. Коефіцієнт ліквідності швидкої	0,188	0,482	+0,294	0,5 - 2 і вище	= ОА- Запаси/ ПЗ
11. Коефіцієнт ліквідності абсолютної	0,017	0,070	+0,053	0,1- 0,35 і вище	= ГК /ПЗ
12. Коефіцієнт поточної ліквідності і покриття	2,279	2,079	-0,200	> 1	= А/ПЗ

Джерело: складено на основі [33; Додатки В, Г].

Аналогічно, протягом 2021-2022 рр. майже в межах норми перебувають показники фінансової стійкості, що доводить наявність значимої частки активу, яка фінансується за рахунок стійких джерел.

Доречно звернути увагу на показники ліквідності підприємства. Коефіцієнт

швидкої ліквідності має не суттєво менше відхилення від норми, що вказує на те, що підприємство не може вчасно погасити свої короткострокові зобов'язання за допомогою високоліквідних активів. Коефіцієнт ліквідності поточної говорить про те, що на 1 грн. оборотних активів припадає 2,279 грн. зобов'язань.

Аналізуючи показники рентабельності на ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» згідно таблиці 1.4, варто зазначити, що підприємство за звітний період покращило свою діяльність, оскільки зі збиткового перейшло у прибуткове, зокрема рентабельність продукції зросла на 0, 37%; рентабельність капіталу – на 0,34%; рентабельність активів – на 0,07%; а рентабельність продажу- аж на 3,89%; крім рентабельності власного капіталу, яка знизилася на 10,23%.

Проте, саме рентабельність показує, наскільки прибутковою є діяльність підприємства. Відповідно, чим вище коефіцієнти, тим краще буде бізнес-активність підприємства.

Тому на сьогодні кожний бізнес повинен прагнути досягти більш високих показників, а менеджмент повинен визначати свій шлях розвитку.

Таким чином, ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» здійснює всі можливі заходи для підтримки свого стабільного фінансового стану, створює умови для покриття своїх потреб у матеріальних та фінансових ресурсах.

Таблиця 1.4– Розрахунок показників рентабельності на ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» за 2021-2022 рр.

Показники	2021 р.	2022 р.	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
1. Чистий прибуток/збиток, тис. грн.	-160 130	105 893	266 023	-
2. Обсяг реалізації, тис. грн.	1 859 223	3 405 001	1 545 778	83,14
3. Середньорічні залишки оборотних коштів, тис. грн.	774 830	1 139 980	365 150	47,13
4. Оборотність оборотних активів р3х360/р2	150,03	120,53	-29,50	-19,66
6. Швидкість оборотності активів р2/р3	2,40	2,99	0,59	24,58

Показники	2021 р.	2022 р.	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
7. Валовий прибуток/ збиток, тис. грн.	-42 441	877 306	919 746	-
8. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1 901 664	2 527 695	626 031	32,92
10. Вартість майна, тис. грн.	4 059 876	4 244 456	184 580	4,55
11. Власні кошти, тис. грн.	-1 575 128	-1 324 614	-250 514	-15,90
Рентабельність підприємства :			0,00	0,00
12. Рентабельність/ збитковість продукції, р7/р8	-0,02	0,35	0,37	-
13. Рентабельність усього капіталу р2/підсумок балансу	0,46	0,80	0,34	73,91
14. Рентабельність власного капіталу р2/р11	176,39	166,16	-10,23	-5,80
15. Коефіцієнт рентабельності активів	-0,04	0,03	0,07	-
16. Коефіцієнт рентабельності продажу, р1/р7	-3,77	0,12	3,89	-

Джерело: складено на основі [33; Додатки В, Г].

Це спостерігається у ряді оцінених нами позитивних тенденцій показників. Проте наявність ряду внутрішніх, а особливо зовнішніх факторів впливу накладають свій відбиток на результати діяльності підприємства. Відповідно, на підприємстві слід проводити систематичний аналіз основних фінансових показників для підтримки і покращення майбутніх результатів діяльності підприємства за допомогою прийняття своєчасних ефективних рішень.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження у розділі 1 маємо наступні висновки:

1. Вивчено наукові думки щодо сутності поняття податок на додану вартість та його нормативне обґрунтування. Запропоновано авторський підхід до визначення змісту податку на додану вартість як облікової дефініції та зауважено про усі його елементи. Відзначено про основи формування податкових накладних та їх вагомість при визначені податкового кредиту щодо ПДВ.

2. Проведено аналіз історії становлення та зміни нормативно-правової бази з питань адміністрування ПДВ. Зазначено підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють окремі питання адміністрування ПДВ, а саме питання реєстрації платників ПДВ, порядку відшкодування податку та що не є об'єктами оподаткування або звільнені від ПДВ. Відзначено необхідність забезпечення умов ефективного виконання фіскальних функцій держави, проведення системного контролю розрахунків за ПДВ.

3. Надано характеристику фінансово-господарської діяльності базового підприємства ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат», проведено аналіз рівня показників за період 2021-2022 рр. Оцінено галузеві особливості переробної промисловості, стан та перспективи діяльності підприємства з врахуванням його участі у зовнішньоекономічній діяльності. Запропоновано шляхи покращення показників діяльності, зокрема показників фінансового стану, фінансової стабільності та рентабельності підприємства в складних умовах військового стану в країні.

РОЗДІЛ 2
ПРАКТИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

2.1. Організація обліку розрахунків за податком на додану вартість

Чинне вітчизняне законодавство практично не передбачає альтернативних варіантів облікового відображення розрахунків за ПДВ, проте багато питань методики обліку розрахунків за ПДВ залишається поза нормативним регулюванням. Як зауважує О.О. Василик, національні положення, як і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не визначають методики здійснення бухгалтерського обліку непрямих податків, зокрема, податку на додану вартість, оскільки цей об'єкт обліку регламентується податковим законодавством [31, с. 103]. У зв'язку з цим виникає потреба у закріпленні невизначених аспектів обліку, нарахування та сплати ПДВ суб'єктом господарювання на мікрорівні. Необхідність формування положень облікової політики в частині бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ обумовлюється тим, що часові витрати на обчислення сплату ПДВ в Україні є одними з найбільших в світі (рис. 2.1).

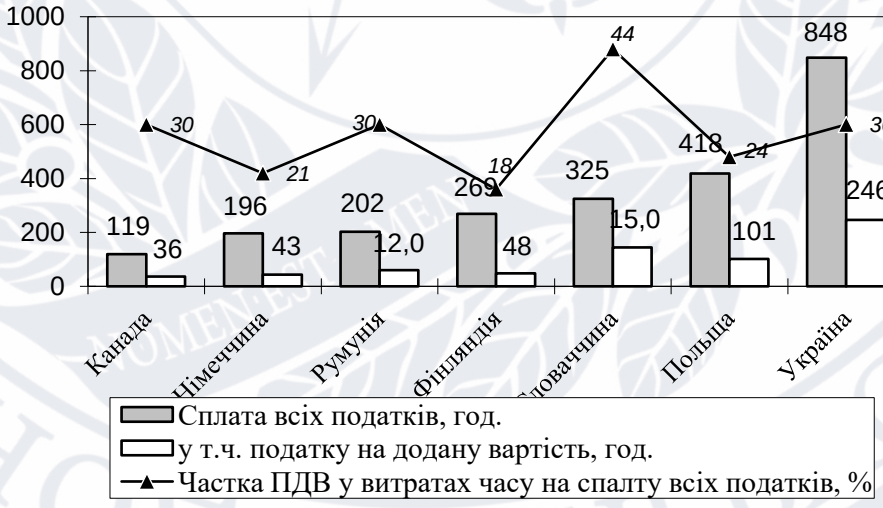

Рисунок 2.1. Частка витрат часу на сплату ПДВ в загальних витратах часу на сплату податків в країнах світу [складено на основі 103]

Як видно з рис. 2.1, в Україні витрачається найбільше часу на нарахування та сплату ПДВ серед досліджених країн. Окрім того, 30 % усього необхідного часу на сплату податків відводиться саме на податкові розрахунки за ПДВ. З метою скорочення витрат часу на обчислення та сплату ПДВ підприємству необхідно детально описати методику обліку розрахунків за ПДВ, а також оптимально розподілити обов'язки між бухгалтерами з обліку, звітності та сплати ПДВ.

Саме тому варто розглядати цю частину зобов'язань підприємства як податкова політика. Проте, виходячи із визначень облікової та податкової політики підприємства можна зробити висновок, що з точки зору бухгалтерського обліку облікова політика є значно ширшою за податкову. Відповідно, положення податкової політики стосовно обліку податкових розрахунків на підприємстві мають бути складовою загального Положення про облікову політику, а не окремим документом. Отже, недоречним є вживання поняття «податкова політика» стосовно обліку податкових розрахунків, натомість доцільно використовувати словосполучення «облікова політика для цілей оподаткування діяльності». Взаємозв'язок між суб'єктами організації, безпосередньо організацією бухгалтерського обліку, обліковою політикою розрахунків за ПДВ та Положенням про облікову політику підприємства представлено на рис. 2.2.

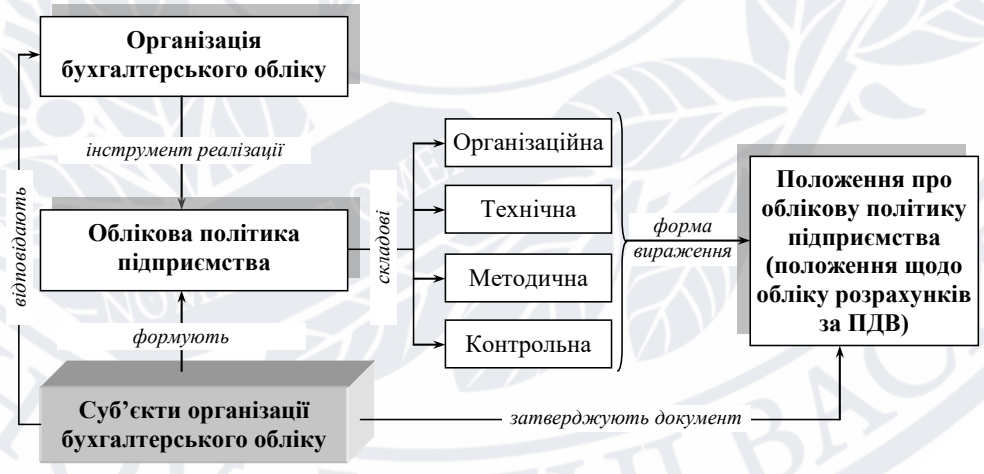

Рисунок 2.2. Взаємозв'язок ключових понять організації бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ

Таким чином, обраний підприємством варіант обліку розрахунків за ПДВ має бути закріплений у Положенні про облікову політику. Варіант формування окремого документа як доповнення до податкової політики ми не розглядаємо в силу заперечення такого підходу, оскільки доведено, що податкова політика в частині затвердження методики обліку розрахунків за податками є складовою облікової політики підприємства.

Комплексне закріплення в обліковій політиці варіативних складових обліку податкових розрахунків за ПДВ не здійснено жодним підприємством. Таке явище не можна назвати позитивним, оскільки в цьому разі облікова політика не захищає підприємство від непорозумінь із зовнішніми контролюючими органами та не дозволяє комплексно попереджувати помилки в обліку розрахунків за ПДВ та складання Декларації з податку на додану вартість. Тому науково обґрунтоване визначення елементів облікової політики з метою оподаткування ПДВ є актуальним питанням.

Процес формування облікової політики розрахунків за ПДВ слід здійснювати у кілька етапів (рис. 2.3).

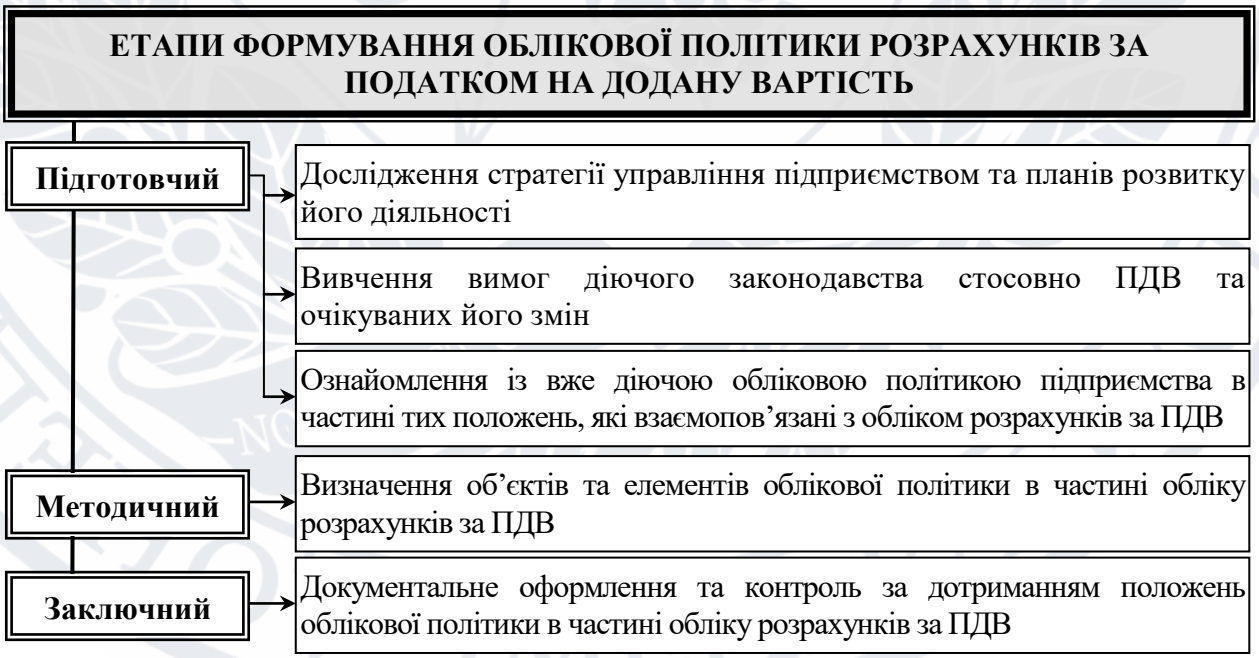

Рисунок 2.3. Етапи формування облікової політики розрахунків за ПДВ

Загальний алгоритм вибору обґрунтування доцільності реєстрації платником ПДВ на підготовчому етапі формування облікової політики розрахунків за ПДВ представлений у додатку Р.

На формування облікової політики розрахунків за податками також впливають положення вже діючої облікової політики підприємства в частині тих положень, які взаємопов'язані з обліком розрахунків за ПДВ.

Зокрема, це можуть бути положення щодо закріплення методу вибуття запасів. Відповідно до п. 140.4 ст. 140 ПКУ [14] платник податку проводить оцінку вибуття запасів за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку. Тобто, із декількох альтернативних варіантів списання запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, суб'єкту господарювання необхідно вибрати один і закріпити його в Положенні про облікову політику.

Натомість ст. 199 ПКУ [14] передбачено обов'язкове коригування сум ПДВ, якщо суб'єкт господарювання придбані виробничі запаси використав для власного споживання. Дослідник Т.С. Журба здійснила аналіз організації вибуття запасів щодо легкості сторнування податкового кредиту і визначила, що на практиці можливо використовувати тільки два методи оцінки вибуття запасів: ідентифікованої собівартості та ФІФО у зв'язку зі складністю ідентифікації, яка саме матеріальна складова собівартості була використана для виготовлення готової продукції [67, с. 43]. Застосування інших методів, на думку автора, неможливо через значні витрати часу, внаслідок чого підприємству вигідніше інші методи не використовувати взагалі.

Таким чином, положення вже діючої облікової політики підприємства будуть прямо впливати на порядок обліку розрахунків за ПДВ.

Об'єктом облікової політики розрахунків за ПДВ є безпосередньо розрахунки за ПДВ. Натомість елементи облікової політики розрахунків за ПДВ слід розглядати у розрізі складових організації бухгалтерського обліку визначених О.П. Войналович представлено у додатку С. Необхідність закріплення наведених елементів облікової

політики розрахунків за ПДВ обумовлене їх прямим впливом на елементи методу бухгалтерського обліку (Додаток Т).

Оскільки елементи облікової політики впливають на методику бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, необхідним є їх закріплення з метою уникнення непорозумінь із контролюючими органами, а також покращання податкової дисципліни суб'єкта господарювання.

В організаційній складовій облікової політики в частині розрахунків за ПДВ необхідно закріпити особу, на яку покладаються обов'язки ведення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.

В частині бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ в технічній складовій облікової політики також необхідно закріпити варіативні елементи:

1.В частині визначення переліку осіб, на яких покладається обов'язок виписки, реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних (далі – РВОПН) (в тому числі в електронному вигляді та передачі документів до державної податкової інспекції), а також перелік осіб, які мають право підпису податкових накладних.

2. В частині виписування податкових накладних – закріпити в обліковій політиці підприємства спосіб заповнення службових полів.

3. Щодо порядку виписки податкової накладної при передоплаті – закріпити порядок заповнення податкової накладної у випадках, не регульованих законодавством, що дозволить покращити податкову дисципліну суб'єкта господарювання, а також уникнути непорозумінь із податковими органами.

4. В частині способу подачі до органу державної податкової служби копій записів у РВОПН - закріпити спосіб подачі копій записів у РВОПН.

5. Щодо порядку формування показників фінансової та податкової звітності в частині розрахунків за ПДВ – закріпити розроблені форми окремих регістрів бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.

Виходячи із вищевикладеного можна зробити висновок, що правильна й

продумана організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків, зокрема за ПДВ, положення якої закріплені в обліковій політиці підприємства, є запорукою покращання податкової дисципліни суб'єкта господарювання та дозволяє підприємству уникнути витрат на сплату штрафів та інших видів фінансових санкцій, накладених податковими органами.

2.2. Первинний облік операцій за розрахунками за податком на додану вартість

У світлі сучасних вимог стандартів обліку та звітності контроль за класифікацією постійних та тимчасових різниць, уточненням їх типу (віднімаються або оподатковуються), правильністю визначення та документального оформлення у первинних облікових документах та облікових регістрах є важливою складовою системи бухгалтерського (фінансового) обліку.

Загально відомо, що кожне підприємство визначає порядок ведення бухгалтерського та податкового обліку в обліковій політиці підприємства, яка формується виходячи з особливостей і масштабів діяльності економічного суб'єкта та інших умов.

Тому головний бухгалтер (бухгалтер) будь-якого підприємства повинен мати достатній рівнем знань із зазначених видів обліку, намагаючись мінімізувати розбіжності в способах оцінки та визнання відповідних об'єктів як у бухгалтерському (фінансовому), так і у податковому обліку.

З усієї сукупності первинних бухгалтерських та податкових документів, які оформляють операції з розрахунку ПДВ, можна виділити первинні бухгалтерські документи з операцій реалізації та документи з податкових відрахувань.

До первинних документів та облікових регістрів податкового обліку з ПДВ належать рахунки-фактури (Додаток И), журнали реєстрацій рахунків-фактур виданих та отриманих (Н, О), Книга продажів та Книга покупок (Додаток П).

До документів з податкових відрахувань відносяться: накладні на товари,

що надійшли (Додаток Ж), акти виконаних підрядником робіт, акти надання послуг (Додаток К), платіжне доручення та виписки банку при оплаті через розрахунковий рахунок, видаткові ордери каси та довіреності постачальників (Додатки І, И, Л), квитанції прибуткових ордерів та чеки (Додаток М), акти звірки.

Очевидно, що відображення в обліку та звітності розрахунків за податками значною мірою залежить від того, які вимоги встановлюють нормативні документи з бухгалтерського (фінансового) обліку, що визначають правила визнання у відповідному звітному періоді, оцінки та розкриття у звітності про зобов'язання підприємства, пов'язані зі сплатою податків.

Критерії ризиковості платника податку та критерії ризиковості здійснення операцій, перелік показників, що визначають позитивну податкову історію платника податку, визначені постановою Кабінету Міністрів України «Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН» від 11.12.2019 № 1165 (Порядок 1165) зі змінами [30].

Порядок № 1165 (п. 2) містить визначення поняття «автоматизований моніторинг відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків», який проводиться в Системі моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР) всіх ПН/РК, які поступають на реєстрацію до Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) [6].

Схема роботи системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків ПН/РК згідно діючих принципів функціонування СМКОР [6] нами показана на рисунку 2.4.

З рисунку 2.4 бачимо, що підприємству, як платнику ПДВ, для формування позитивної податкової історії, необхідно належним чином організувати бухгалтерський облік операцій з ПДВ, що в подальшому буде забезпечувати достовірне, повне та своєчасне відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку, своєчасну сплату податку на додану вартість до бюджету та подання звітності. До питань організації обліку та звітності ПДВ суб'єктом

господарювання, на думку економістів Ю. Яндульської та Т. Мельник, відносяться: реєстрація платником ПДВ; взаємовідносини з контрагентами (електронний обмін документами); визначення об'єкта і бази оподаткування; ставки; дати виникнення податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК); складання та реєстрація податкової накладної та/або розрахунку коригування до неї; звітний (податковий) період; порядок бюджетного відшкодування ПДВ; рахунки бухгалтерського обліку; форми звітності (фінансової та податкової); дотримання строків сплати ПДВ; використання програмного забезпечення [42; 43].

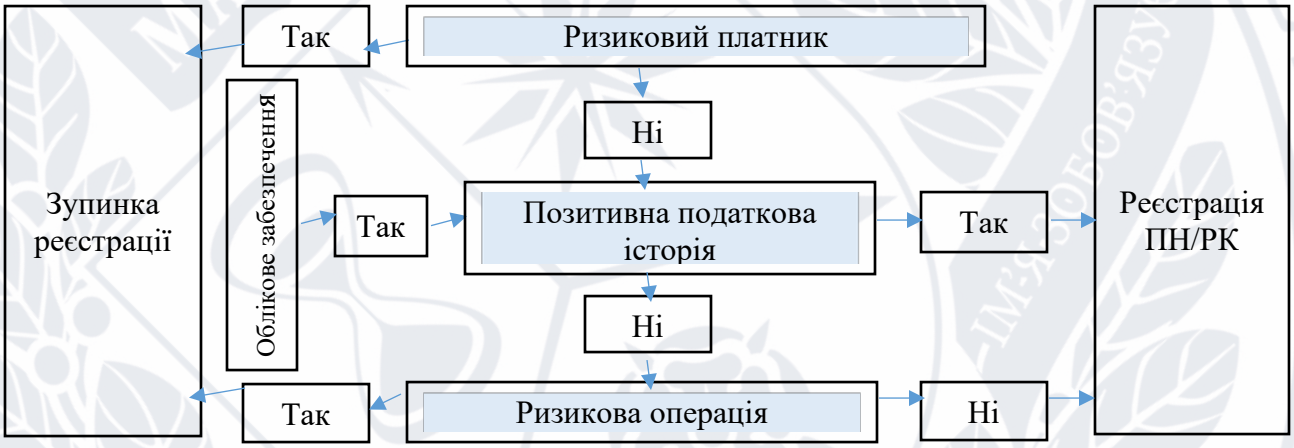

Рисунок 2.4. Схема роботи системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків податкової накладної/розрахунку коригування (ПН/РК)

Джерело: складено на основі [31;42]

Згідно Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підставою для відображення в обліку податкової накладної/розрахунку коригування з ПДВ є належним чином оформлена податкова накладна, яка в свою чергу є розрахунковим і звітним податковим документом [27]. Тобто, якісне ведення обліку, в першу чергу, вимагає особливий порядок ведення податкової документації, а саме: складання в електронному вигляді податкових накладних, їх реєстрація у ЄРПН та складання податкової декларації за відповідний

податковий період виключно на підставі зареєстрованих податкових накладних, що закріплено ПКУ [22].

Тому, щоб сформувати суму податку на додану вартість до сплати, необхідні підтверджені податковий кредит та податкове зобов'язання. І тут головними інструментами обліку та контролю є податкові накладні (ПН) та розрахунки коригування (РК) – якщо в ПН були допущені якісь помилки чи є необхідність в уточненні.

Податкова накладна, складена та зареєстрована продавцем – це підстава для нарахування податкового кредиту покупцем. Простіше – це документ, де зазначено: хто, кому, що, коли і за скільки продав, і скільки покупець сплатив ПДВ із загальної суми операції. Таку податкову накладну обов'язково потрібно електронно зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних. І тільки тоді, коли ПН буде успішно зареєстровано, продавець зарахує отриману від покупця суму ПДВ до податкового зобов'язання, а покупець зможе зарахувати до податкового кредиту сплачену продавцю суму ПДВ. Для кожного із них настануть певні наслідки: для продавця розмір податкового зобов'язання, що підлягатиме сплаті до бюджету, зросте, тоді як для покупця – навпаки зменшиться.

Для успішної реєстрації податкової накладної (ПН) чи розрахунків коригування (РК) передбачено ознаки, яким мають дані документи відповідати. Зокрема, це: 1) ПН/РК складені на неплатника ПДВ; 2) обсяг постачання у поточному місяці, зазначених у зареєстрованих ПН/РК, не перевищує 500 тис. грн, у тому числі з одним отримувачем - 50 тис. грн, а платник податків у попередньому місяці сплатив більше 20 тис. грн ПДВ; 3) у ПН/РК зазначені виключно операції з постачання аграрної продукції; 4) обсяг операцій, зазначений у поданій для реєстрації податковій накладній, не перевищує 5 тис. грн; 5) загальна сума для коригування зазначена у РК не перевищує 5 тис. грн. Зауважимо, що для визнання і реєстрації ПН/ РК необхідно мати відповідність

хоча б одній визначеній ознаці [30].

Також успішній реєстрації податкових накладних передує прийняття податковими органами таблиці даних платника ПДВ (Абзац восьмий пункту 2, внесеними згідно з Постановою КМ № 574 від 02.06.2023р.) [30]. Згідно цієї постанови таблиця даних платника ПДВ – це зведена інформація, яка подається контролюючому податковому органу. В такій таблиці зазначені види діяльності, які здійснює платник ПДВ, а також коди товарів чи послуг, що продає чи купляє платник податку, або ввозить на митну територію України.

Проте, за таких умов контролю ми спостерігаємо, що не всі ПН/РК реєструються успішно. Оскільки не завжди поведінка платників податків є сумлінною, податкова намагається запобігти зловживанням. В деяких випадках, визначених постановою Уряду від 11 грудня 2019 року № 1165, зі змінами, єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН) розпізнає ПН/РК як ризикові, і податківці їх блокують, тобто зупиняють реєстрацію. А отже і бажаного податкового кредиту покупець не отримує [30].

Тому для ефективної реєстрації ПН/РК, а також недопущення реєстрації ризикових податкових накладних та розрахунків коригування створено систему автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику (СМКОР) – система, яка працює в автоматизованому порядку та зупиняє реєстрацію ПН/РК, які відповідають критеріям ризиковості операцій або критеріям ризиковості платника ПДВ. Ця система – це потужне джерело інформації про платників податку на додану вартість про здійснювані ними операції. Така база даних використовується для відслідковування та попередження зловживань в сфері адміністрування ПДВ.

Зауважимо, що станом на червень 2023 року Постановою визначено 8 критеріїв ризиковості платника податків та 6 критеріїв ризиковості операцій. Наявність хоча б одного із критеріїв призводить до блокування ПН/РК (таблиця 2.1).

Слід зазначити, що на сьогодні в рамках нововведень 2019 року щодо порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, критерії, які є підставою для блокування реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затверджені постановою КМУ, а не листами податкової, як було раніше. Це має позитивні зміни, оскільки посилює позицію податкової на можливих судових розглядах щодо наявності підстав для блокування реєстрації ПН/РК. Також усі РК, складені на неплатника ПДВ, як і від'ємні РК, підпадають під моніторинг автоматично, тобто не перевіряються на відповідність умовам безумовної реєстрації, а це збільшує кількість РК, що підпадають під моніторинг, а також сповільнює процес реєстрації РК, якщо вони складені на неплатника податку і таке інше [15].

Таблиця 2.1 – Критерії ризиковості платника податків та ризиковості операцій, що найчастіше порушуються

Критерії ризиковості платника	**Критерії ризиковості операцій**
платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) на підставі недійсних та підроблених документів	відсутність (анулювання, зупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, що дають право платнику податку на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними товарами
платник податку - юридична особа немає відкритих рахунків у банківських установах, крім рахунків в органах Державної казначейської служби України (ДКСУ) (крім бюджетних установ)	
платник податку не подає контролюючому органу податкової звітності з податку на додану вартість чи податку на прибуток підприємств	відсутність відомостей в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав ПН/РК, у яких зазначено пальне
у контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації ПН/РК	складання РК постачальником, якщо передбачається зміна номенклатури товару, за умови відсутності такого товару, зазначеного в РК, у таблиці даних платника податку

Джерело: складено на основі [30].

На основі даних Державної податкової служби щодо реєстрації ПН/РК у

Реєстрі за 2019-2020 станом на 01.10.2020 роки на реєстрацію було подано 478 214 593 ПН/РК, з яких 99,74% було зареєстровано. Решту 1 241 753 ПН/РК було заблоковано за критеріями ризиковості платника ПДВ або здійснення операцій. Із 14 можливих критеріїв 95% блокувань здійснюється на підставі всього 4 критеріїв. Так серед діючих критеріїв, які стали підставою зупинки реєстрації ПН/РК в ЄРПН станом на 01.10.2020 р. (за принципом від більшої кількості до меншої) нами виділено наступні у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Підстава зупинки реєстрації ПН/РК в ЄРПН станом на 01.10.2020 р.

Пор. №	Критерії ризиковості платника	К-сть підстав	Критерії ризиковості операцій	К-сть підстав
1	п.8 У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації ПН/РК.	393 611	п.1 Відсутність товару (послуги), зазначеного в поданій ПН, у таблиці даних платника ПДВ як товару, що на постійній основі постачається, та обсяг постачання товару перевищує різницю між обсягом придбання на митній території України такого товару (крім звільнених від оподаткування товарів) та/або ввезення на митну територію України такого товару, збільшеного у 1,5 рази, та обсягом постачання відповідного товару, зазначеного в ПН/РК, зареєстрованих з 1 січня 2017 р. у Реєстрі, і переважання в такому залишку (більше 50%) «ризикових» груп товарів.	353 351
2	п.5 Платник-юридична особа не має відкритих рахунків у банківських установах, крім рахунків в органах Казначейства.	12 411	п.5 Перевищення суми компенсації вартості товару, зазначеного в РК на зменшення суми податкових зобов’язань, поданому отримувачем для реєстрації, величини залишку, що визначається як різниця обсягів придбання з 2017 р. постачальником та постачання з 2017 р. отримувачем такого товару.	207 186

Продовження табл. 2.2

Пор. №	Критерії ризиковості платника	К-сть підстав	Критерії ризиковості операцій	К-сть підстав
3	п.7 Платником податку на прибуток підприємств не подано контролюю-чому органу фінансової звітності за останній звітний період.	8 934	п.6 Складення РК на зменшення податкових зобов'язань до ПН, складеної та зареєстрованої постачальником на неплатника податку, та подання для реєстрації у строк, що перевищує 14 календарних днів з дня складення ПН.	47 516
4	п.6 Не подано контролю-ючому органу податкової звітності з ПДВ за два останніх звітних періоди.	4 071	п.4 Складення РК постачальником, якщо передбачається зміна номенклатури товару, за умови відсутності такого товару, зазначе-ного в РК, у таблиці даних платника податку.	22 221
5	п.4 Платника зареєстро-вано та ним проваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників і керівників.	984	п.3 Відсутність відомостей в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав ПН/РК, у яких зазначено пальне.	5 134
6	п.3 Платника зареєстро-вано фізичними особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарської діяльності або здійснювати повнова-ження.	534	п.2 Відсутність ліцензій, які засвідчують право платника на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними товарами.	3 377

Джерело: складено на основі [30].

Однак, якщо все таки подані податкові накладні чи розрахунки коригування були заблоковані (див. табл. 2.2), у платника виникає право пояснити та надіслати додаткові документи, що підтверджують неправомірність блокування таких ПН/РК. Протягом 5-ти днів, податкові органи повинні розглянути такі документи і ухвалити рішення або про реєстрацію ПН/РК, або відмову у реєстрації, або направити платнику повідомлення з пропозицією надіслати додаткові уточнюючі документи. Після реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування, за підсумками звітного податкового

періоду платник формує ПДВ результат [30]. Він може бути як додатній – який підлягає сплаті до бюджету, а може бути і від'ємним.

Від'ємне значення ПДВ – це потенційна сума податку, що може бути включена у податковий кредит платника ПДВ у наступному звітному періоді, або ж бути відшкодована з бюджету. Від'ємне значення податку виникає у випадку експортних операцій.

Платники ПДВ, у яких виникає від'ємне значення податкового зобов'язання з цього податку, потенційно отримують право на його відшкодування. Від'ємне ПДВ виникає за умови перевищення сплаченого постачальникам ПДВ над сумою отриманого податку від покупців. Виникає від'ємна різниця податку на додану вартість у експортера або у суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність з міжнародних перевезень пасажирів чи вантажів – саме ці операції оподатковуються за нульовою ставкою. Механізм «нульового» оподаткування ПДВ запроваджений з метою уникнення подвійного оподаткування. Це дає можливість експортеру компенсувати сплачений податок на додану вартість у країні призначення (країна куди цей товар експортується) [30; 31].

Зауважимо, що суми через повномасштабну російсько-українську війну, яка призвела до негативних економічних наслідків, – зниження ділової активності бізнесу, його закриття, порушення логістики – суми відшкодованого податку на додану вартість у 2022 році були значно меншими, ніж у 2021 році. Проте сама частка відшкодованого ПДВ в річному розрізі була 28,3% від сплаченого внутрішнього ПДВ у 50,6%. Але в перших місяцях 2022 року (березень-травень) частка відшкодованого ПДВ становила або 0% або була близькою до 0% у зв'язку з загальним браком коштів та пріоритезацією витрат.

За таких умов, щоб отримати відшкодування, підприємствам передусім потрібно подати у ДПС податкову декларацію з ПДВ і заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається в податковій декларації. Також,

до декларації має бути прикладений розрахунок суми бюджетного відшкодування, а також оригінали митних декларацій, що підтверджують вивезення товарів чи супутніх послуг за межі митної території України (у випадку експортера). Наступним етапом має бути узгодження сум бюджетного відшкодування податковими органами. Таке узгодження відбувається за результатами камеральної перевірки, яка триває до 30 днів після граничного терміну подачі декларації – для відшкодування, що не перевищує 100 тис. грн. [30; 31]. У разі заявленої до відшкодування суми, що більша за 100 тис. грн, додатково до камеральної перевірки в обов'язковому порядку проводиться документальна перевірка, яка триває не довше 30 днів, наступних після 30 днів, відведених для камеральної перевірки. Таким чином, після успішно пройдених процедур щодо узгодження заявлених до відшкодування сум ПДВ, підприємство може очікувати на відшкодування цього податку.

Слід зазначити, що автоматична система відшкодування податку на додану вартість в Україні вже функціонує з 2017 року, що унеможливило використання сумнівних способів відшкодування ПДВ та забезпечення мінімізації втручання людини у ці процеси. Отримані результати доводять, що за роки існування (2017-2023 рр.) ця система себе повністю виправдала. Додатково слід виділити підприємства металургійного та аграрного секторів економіки України, які стали найбільшими одержувачами бюджетного відшкодування ПДВ.

Проте, якщо у разі отримання відмови у відшкодуванні заявленої суми зі сторони ДПС платник ПДВ не згодний з таким рішенням, він має право подати свої заперечення та/або додаткові документи протягом 5 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акту (довідки) про відмову у відшкодуванні. Протягом 7 робочих днів після їх отримання додаткові документи платника розглядаються податківцями, після чого платнику податків надсилається відповідь. Якщо ж відповідь ДПС платника теж не задовольнила, він має право оскаржити рішення податкової в судовому чи адміністративному порядку.

Тому, якщо відшкодування все ж відбудеться в разі прийняття судом рішення на користь платника, момент узгодження і виплати може бути відстрочено на невизначений термін і сума вважатиметься неузгодженою доки триватиме процес розгляду позову платника, а отже, на виплату в цей період платник не може сподіватися.Загалом, процедура відшкодування ПДВ є комплексною і включає у себе ряд взаємопов'язаних процесів. Зокрема, платник податку має пройти шлях від реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до підтвердження податковими органами права платника на повернення податку на додану вартість з бюджету.

Вважаємо, що повернуті у вигляді бюджетного відшкодування суми ПДВ – є важливим джерелом обігових коштів для будь-якого бізнесу. Тому будь які затримки чи зловживання процедурою узгодження (реєстрація ПН/РК) та відшкодування податку з боку держави можуть підвищити ризик неплатоспроможності платників податків. Тоді як з позиції держави, кожна гривня відшкодованого ПДВ – це зниження можливостей для фінансування бюджетних видатків.

Тому, досі, проблеми ефективного адміністрування податку на додану вартість, зокрема реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування і його бюджетного відшкодування залишаються одними із найгостріших між державою і бізнесом, і досі не можуть знайти консенсусу щодо ефективного і неупередженого механізму відшкодування ПДВ. Оскільки, з одного боку – держава прагне наповнити бюджет, а з іншого бізнес – отримати найбільше доходу/прибутку від своєї діяльності. Через що дотепер тривають дискусії між сторонами щодо побудови механізму адміністрування податку на додану вартість та його відшкодування прийнятного для усіх сторін.

Таким чином, українське законодавство характеризується динамічними змінами у сфері оподаткування. Наприклад, 01 січня 2022 року набрав чинності Закон «Електронне адміністрування податку на додану вартість. Податковий

кодекс України» [6], яким передбачені зміни, зокрема, але не виключно, що стосуються підходів до оподаткування ПДВ. Тобто, законодавча база у сфері справляння ПДВ характеризується численними змінами, різними методами визнання ПЗ та ПК, в залежності від особливостей діяльності підприємства. Чіткі, прості та прозорі організаційно-методичні засади облікового забезпечення створюють умови для формування об'єктивної інформації для потреб аналізу та контролю ефективності адміністрування ПДВ.

2.3. Облік та звітність розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Синтетичний та аналітичний облік ПДВ дуже важливий, але оскільки податок на додану вартість має найбільший вплив на фінансово-господарську вартість діяльність підприємства та викликає найбільше труднощів при розрахунку, тому необхідно дослідити проблеми, пов'язані з відображенням у бухгалтерському обліку податку на додану вартість всіх етапах господарської діяльності.

Зауважимо, що облікове забезпечення розрахунків з ПДВ на сьогодні регулюється тільки Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Інструкція № 291) [9], оскільки Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141 (затверджена Наказом Міністерства Фінансів України від 1 липня 1997 року) [8] втратила чинність у червні 2019 року (Інструкція № 141).

За цих умов, на сьогодні для бухгалтерського обліку податку на додану вартість у Інструкції № 291 передбачені такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

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 для організації обліку розрахунків з ПДВ рекомендації Інструкції № 141 і позиції програмного продукту «1 С: Підприємство», передбачивши основи в обліковій політиці (табл. 2.3).

Слід зауважити, дана класифікація рахунків може бути корисною для ведення обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ, оскільки ПрАТ «Олійножировий комбінат» є потужним виробником і постачальником стратегічних видів продукції, які реалізуються за різними податковими ставками як в Україні, та і за її межами. Відповідно для покращення синтетичного і аналітичного обліку розрахунків за ПДВ, може буде рекомендовано до використання озвучена в таблиці структура рахунків та субрахунків.

Таблиця 2.3 - Характеристика структури субрахунків та аналітичних рахунків для обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ

Рахунок/субрахунок/ аналітичний рахунок	Характеристика
641 «Розрахунки з ПДВ»	
641/1 або 641/5 «Розрахунки з ПДВ»	призначено для ведення обліку податку на додану вартість
641/2 «Розрахунки з ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ»	для відображення суми ПДВ, перерахованої до бюджету Казначейством
641/3 «Розрахунки з ПДВ за операціями з бюджетного дотування»	для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за «дотаційними» операціями, в сфері сільського господарства
643 «Податкові зобов'язання»	
643 «Податкові зобов'язання»	для обліку суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)
643/1 «Податкове зобов'язання з ПДВ підтверджене»	використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою у разі реєстрації податкової накладної у ЄРПН

643/2 «Податкове зобов'язання 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
643/3 «Податкове зобов'язання, що підлягає коригуванню»	для відображення нарахування податкових зобов'язань на вартість придбання товарів, робіт, послуг, необоротних активів, які будуть використовуватися в операціях, що не оподатковуються ПДВ, або в негосподарській діяльності
644 «Податковий кредит»	
644 «Податковий кредит»	для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання
644/1 «Податковий кредит з ПДВ підтверджений»	для обліку податкового кредиту в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги та отриманні податкової накладної від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН
644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»	для облік сум вхідного ПДВ на підставі первинних документів, які не підтверджені податковими накладними зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку блокування чи неотримання податкових накладних

Джерело: складено на основі [8; 9]

Додатково відмітимо, що до запропонованих субрахунків та аналітичних рахунків у частині обліку розрахунків за «дотаційними операціями» можна відкривати рахунки третього, четвертого чи навіть п'ятого порядку.

Тому, маючи позитивне значення електронного адміністрування ПДВ для забезпечення надходжень до бюджету, також маємо негативну його складову, зокрема необхідність використання масштабної складної системи субрахунків. Система електронного адміністрування ПДВ обмежує суму ПДВ, на яку можна зареєструвати податкову накладну в ЄРПН [6] та призвела до введення додаткових субрахунків бухгалтерського обліку, а саме в Інструкції № 291 [8] до рахунку 31 «Рахунки в банках» відкрито додаткові субрахунки: 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» та 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті». Проте віднесення цих рахунків до активів суперечить законодавству, оскільки вони фактично не належать підприємству, а використовуються для розрахунків з ПДВ. Потреба у врахуванні правила «першої події» призводить до використання в обліку ПК і ПЗ з ПДВ кількох субрахунків до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», зокрема 643 «Податкові зобов'язання» та 644

«Податковий кредит», та різних підходів до відображення залишків за ними у фінансовій звітності [8].

Ми підтримує думку науковців та практиків щодо складності облікового відображення розрахунків з ПДВ та формування звітних даних [2; 5; 12]. В науковому колі існує думка про те, що сьогодні на практиці використовуються дві паралельні моделі обліку ПДВ, які стосуються фінансового обліку ПДВ і податкових розрахунків за ПД (рис. 2.5).

Отже, розглянуте нами питання підтверджує важливість системи обліку розрахунків з ПДВ. Відповідно основними принципами ведення цієї системи обліку має бути:

- своєчасність оформлення;
- аналіз ПН/ зареєстровані чи незареєстровані;
- об'єктивність даних в системі розрахунків;
- правдиве відображення операцій з ПДВ на рахунках обліку;
- своєчасність формування регістрів синтетичного і аналітичного обліку, податкової звітності.

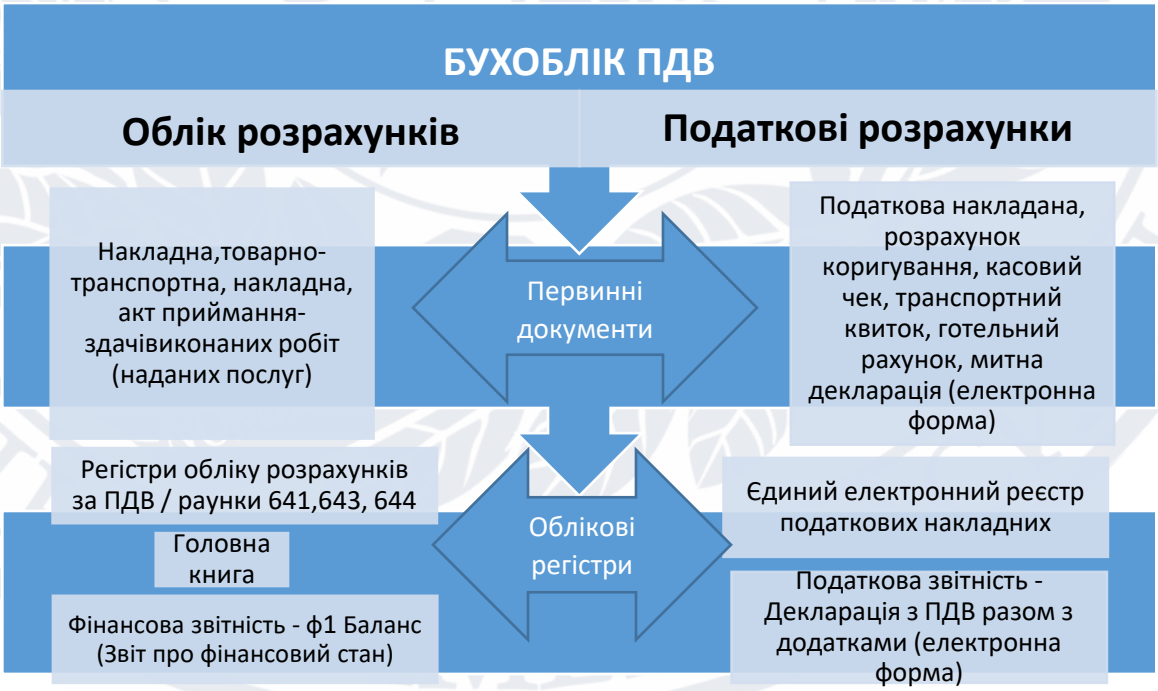

Рисунок 2.5. Схема паралельних моделей фінансового та податкового

обліку ПДВ, їх документарний взаємозв’язок

Джерело: складено на основі [22]

На нашу думку, дотримання цих принципів може бути цікавим для покращення податкової політики підприємства в ході податкового планування, оскільки таким чином створюються єдині правила для всіх учасників господарських процесів, що діють в рамках діяльності підприємства, зокрема: при розробці облікової політики; при плануванні і організації внутрішнього контролю розрахунків і т.ін.

Очевидно, що відображення в обліку та звітності розрахунків за податками значною мірою залежить від того, які вимоги встановлюють нормативні документи з бухгалтерського (фінансового) обліку, що визначають правила визнання у відповідному звітному періоді, оцінки та розкриття у звітності про зобов’язання підприємства з ПДВ. Співставлення вимог НП(С)БО та МСФЗ забезпечується за допомогою поглибленого аналізу вітчизняних регламентацій. Тому насамперед розглянемо вимоги до відображення у обліку та звітності податкових зобов’язань підприємства у НП(С)БО.

2.4. Зарубіжний досвід обліку та оподаткування податком на додану вартість

Сучасні моделі податкових систем країн світу складаються із багатьох податків, чільне місце серед яких займає ПДВ. Західні країни мають значно більший, ніж Україна, досвід оподаткування ПДВ та сформовані, апробовані часом, дієві методичні підходи до бухгалтерського обліку та відображення у звітності розрахунків за цим податком. Тому актуальним є вивчення зарубіжного досвіду порядку оподаткування ПДВ, а також відображення розрахунків за цим податком в системі бухгалтерського обліку з метою визначення особливостей, які можуть бути корисними для розвитку вітчизняних підходів для покращання практики справляння ПДВ в Україні.

Проведений аналіз підходів до класифікації моделей податкових систем та моделей бухгалтерського обліку дозволив виявити їх загальноприйнятий поділ за суб'єктивно-географічною ознакою (Додаток Ф). Моделі податкових систем та бухгалтерського обліку мають спільні зони поширення. Оскільки бухгалтерський облік – це система, що дозволяє отримати інформацію про діяльність підприємства як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам (державі зокрема), дійшли висновку, що модель побудови податкової системи в країні впливає на макромодель бухгалтерського обліку, особливо в частині оподаткування..

У Великобританії ПДВ (Value added tax – VAT**)** справляється з 1973 р. Введення цього податку пов'язане із вступом Великобританії до Європейського Союзу. Основним документом, що регулює механізм оподаткування ПДВ, є Директива Ради 2006/112/ЄС, а також листи й укази Міністерств та інших відомств, які мають юридичну силу. При введенні ПДВ його стандартна ставка складала 10 %, проте вона декілька разів переглядалася залежно від економічної ситуації в країні, що особливо яскраво спостерігається в останні десятиріччя (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 - Динаміка зміни ставок оподаткування ПДВ у Великобританії

Період	Ставки податку	Економічні передумови
1991 р.	стандартна – 17,5 %; підвищена – 25 %	Розвиток економічної активності
2008 р.	стандартна – 15 %	Світова фінансова криза
2010 р.	стандартна – 17,5 %	Покращання ділової активності та нарощування обсягів експорту
2011 р.	стандартна – 20 %	Економічне зростання

Таким чином, уряд використовує ПДВ як інструмент управління макроекономічними параметрами, а також як стимулюючий фактор: у період кризи задля зменшення фіскального навантаження на споживачів та господарюючих суб'єктів ставку ПДВ було зменшено, а під час економічного підйому – підвищено.

За зниженою ставкою оподатковуються операції із соціальним житлом,

природнім газом, електроенергією тощо. Також у Великобританії діє нульова ставка ПДВ на дитячій одяг, більшість продуктів харчування, медичне приладдя для інвалідів, книги, газети, журнали. Звільняється від сплати ПДВ експорт.

Для того, щоб здійснювати поставки в межах Європейського співтовариства, суб'єкт господарювання повинен мати реєстраційний номер платника ПДВ (VAT Reg No). Основним підтверджуючим документом, що надає право на податковий кредит з ПДВ, є рахунок-фактура за умови, що він виписаний тим суб'єктом господарювання, який має реєстраційний номер платника ПДВ.

Бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ у Великобританії регулює Положення про стандартну практику ведення обліку № 5 "Бухгалтерський облік для ПДВ" (Statement of Standard Accounting Practice – SSAP 5 Accounting for Value Added Tax), що був прийнятий в квітні 1974 р. [19]. У Великобританії законодавством передбачено декілька альтернативних способів обліку ПДВ, які дозволяють суб'єкту господарювання зекономити час та гроші на сплату податків: метод нарахувань; касовий метод; річний бухгалтерський; за фіксованою ставкою; специфічний.

Отже, у Великобританії відсутні жорсткі вимоги до обліку розрахунків за ПДВ. За такого підходу суттєво ускладнюється методика зовнішнього контролю, проте надаються широкі можливості для здійснення ефективного податкового планування на рівні підприємства, що дозволяє оптимізувати грошові потоки та зменшити витрати часу облікового персоналу на складання звітності.

В Австралії ПДВ (Goods and Services Tax – GST) було введено у 2000 році Законом "Про нову податкову систему" (A new tax system (goods and services tax) act 1999 [19]) на заміну існуючого податку з продажу (Wholesale Sales Tax – WST). Введення ПДВ дозволило розширити базу оподаткування шляхом включення до оподатковування послуг. Ставка ПДВ становить 10 %.

Австралійські підприємства повинні зареєструватися платниками ПДВ і отримати так званий бізнес-номер (Australian Business Number – ABN). Підприємство

підлягає обов'язковій реєстрації, якщо виконується одна з умов:

1) підприємство надає послуги з перевезення;

2) річний оборот перевищує річний ліміт австралійських доларів.

Законодавством також закріплено перелік товарів та послуг, операції з якими звільнені від ПДВ: більшість продуктів харчування, деякі медичні послуги та ліки, експорт, релігійні послуги та благодійність, страхування, фінансові послуги тощо.

Бухгалтерський облік податкових розрахунків в Австралії виділений в підсистему обліку окремо від фінансового та управлінського [19, с. 579]. Регулювання бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ здійснюється Правилами ПДВ (Goods and Services Tax Ruling – GSTR). Відповідно до Правил підприємство може обрати один з методів обліку ПДВ: касовий, нарахувань чи спрощений (який поділяється за способами справляння ПДВ). Альтернативність методів обліку ПДВ в Австралії свідчить про достатню економічну свободу здійснення підприємницької діяльності та здатність суб'єктів господарювання планувати свої фінансові потоки.

В Австралії для звітування про нарахування та сплату податків призначений Звіт про ділову активність (Business Activity Statement – BAS). Щодо звітності з ПДВ, то для цього призначені додатки G1-G3, G10-G11, G21-G24, 1A та 1B Звіту про ділову активність. Податковим періодом може бути місць, квартал або рік.

Основним підтверджуючим документом, що надає право на податковий кредит з ПДВ, є податкова накладна, яка має бути виписана в термін, який не перевищує 28 днів з моменту здійснення операції. Окрім податкової накладної підтверджуючими документами також є: касові документи, чек, рахунок-фактура.

Таким чином, в Австралії бухгалтерський облік податкових розрахунків регулюється жорсткіше, ніж у Великобританії, проте зберігається суттєва свобода вибору методів обліку ПДВ, що дозволяє суб'єктам господарювання

найповнішою мірою реалізовувати свої економічні інтереси.

У Франції ПДВ введено 10 квітня 1954 р. Механізм справляння ПДВ регулюється Генеральним податковим кодексом Франції (Code général des impôts) [19] (Розділ II «Податки з продажу та аналогічні податки», глава перша «Податок на додану вартість», ст. 256-298). Базою оподаткування ПДВ є фактичний оборот продукції (товарів, робіт, послуг), а об'єктом – продажна ціна товару (або послуги). Законодавством Франції передбачено три ставки ПДВ (табл. 2.5)

Таблиця 2.5 - Ставки ПДВ у Франції

Ставка	*Назва ставки*	*Застосування*
19,6 %	Стандартна	Більшість товарів та послуг
5,5 %	Стандартна знижена	Для обчислення суми ПДВ за товарами першої необхідності та продуктами харчування
2,1 %	знижена	Для групи товарів та послуг соціального забезпечення, у тому числі до окремих ліків

Генеральним податковим кодексом Франції передбачені операції, які звільнені від оподаткування ПДВ, а саме: експорт, операції з нерухомістю (за переліком), спортивні заходи, освітня діяльність, медичні послуги, заходи, що проводяться некомерційними організаціями (за переліком).

Щодо бухгалтерського обліку, то у Франції виділяють тільки один його вид – фінансовий, проте орієнтується він, в першу чергу, на задоволення інформаційних потреб податкових органів, тому податкові показники ґрунтуються на фінансових [19, с. 587].

У Франції діє два методи обліку ПДВ: касовий та нарахувань, які не виділені у законодавстві окремою статтею, а згадуються лише у контексті. У Генеральному податковому кодексі виділено три податкові режими справляння ПДВ, які називають спрощеними методами обліку ПДВ: метод «франшизи», «дійсно простий» та «дійсно нормальний»). Методи обліку ПДВ тісно пов'язані з обраними методами обліку податку на прибуток, що свідчить про єдність податкової системи Франції.

Основним документом, що надає право на відображення сум ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку є належним чином заповнений рахунок-фактура. Причому для цілей оподаткування рахунок-фактура має містити реквізити не лише передбачені Торговим кодексом Франції але й реквізити, що додатково передбачені Генеральним податковим кодексом.

Форма звітності з ПДВ залежить від обраного методу обліку податку. Якщо обрано метод "дійсно нормальний", то до контролюючих органів подається заява про ПДВ щомісяця. У випадку застосування методу "дійсно простий" суб'єкт господарювання звітується з ПДВ в кінці року.

Таким чином, Франція є країною з жорсткою регламентацією організаційних та бухгалтерських аспектів справляння ПДВ.

В Італії ПДВ було введено декретом президента Італійської Республіки 26 жовтня 1972 р. № 633, що вступив в дію в 1973 р. та справлявся за 10-ти різними ставками залежно від груп товарів. З 1997 р. система оподаткування ПДВ була спрощена шляхом зменшення кількості ставок до трьох: стандартна ставка – 20 %, знижена – 10 % і значно знижена – 4 % (нульова ставка ПДВ в Італії не застосовується, крім експортних операцій) [18]. Значно знижена ставка застосовується до товарів першої необхідності (хліб, молоко та інші продукти харчування), книг, газет і журналів, деяких сільськогосподарських товарів. За зниженою ставкою оподатковуються пасажирські перевезення, культурні заходи, послуги готелів та ресторанів тощо. Не є об'єктами оподаткування фінансові операції (страхування, придбання цінних паперів, валютні операції тощо), орендні операції, будівництво, поштові послуги, перевезення морським транспортом тощо.

Щодо бухгалтерського обліку, то в Італії виділяють два його види: фінансовий (орієнтований на оподаткування) та управлінський [19, с. 589]. Діючим італійським законодавством з питань бухгалтерського обліку передбачено, що підприємства можуть самостійно складати свій план рахунків, який буде найповнішою мірою відображати господарські операції з найменшими

витратами часу. Проте є рекомендований Генеральний план рахунків Італії, в якому передбачено такі рахунки для обліку розрахунків за ПДВ (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 - Рахунки для обліку розрахунків за ПДВ у Італії

Субрахунок 3-го порядку	*Субрахунки інших податків*
106 "Заборгованість"	10605 "З ПДВ до відшкодування", 10606 "З ПДВ без оплати"
198 "Проміжні рахунки"	19810 "Ліквідація з ПДВ "
215 "Інші зобов'язання"	21505 "Кредиторська заборгованість з ПДВ" та 21507 "Казначейство з ПДВ"

Кожен суб'єкт господарювання повинен вести бухгалтерський облік ПДВ, та реєструвати рахунки-фактури. Декларація з ПДВ подається лише у електронній формі двох видів: скорочена (подається платником податку до 28 лютого наступного за звітним роком) і повна (подається до 31 липня наступного за звітним роком) [19]. За запізнення подання декларації з ПДВ італійська податкова поліція накладає штрафні санкції. Всі платники ПДВ повинні мати ідентифікаційний номер, щоб мати змогу видавати рахунки-фактури.

Отже, облік розрахунків за ПДВ в Італії має відповідний рівень регламентації, проте жорстких вимог законодавство не встановлює щодо облікового відображення розрахунків за ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку.

У Швеції, за даними М.А. Висоцького, ПДВ почали справляти з 1 січня 1969 р., а податкові надходження від справляння ПДВ складають 24 % доходів державного бюджету [40]. Платниками податку визнаються всі підприємства, що здійснюють комерційну торгівлю готовою продукцією, товарами або послугами в Швеції. Швеція має найвищу як базову ставку оподаткування ПДВ (25 %), так і зменшену (12 % та 6 %) (табл. 2.7).

Таблиця 2.7- Ставки ПДВ у Швеції

Ставка ПДВ	*Застосування*
25 %	До більшості товарів та послуг
12 %	Для продуктів харчування, готелів, виробів мистецтва, реалізованими безпосередньо митцями тощо
6 %	Для соціальної сфери (газети, книги, концерти, проїзд у автобусах тощо)

Також, відповідно до Шведського Закону Про ПДВ, виділяють операції, які не є об'єктом оподаткування – товари та послуги соціального сектора (освіта, охорона здоров'я, страхування, банківські послуги тощо). Платниками ПДВ визнаються всі підприємства, що здійснюють комерційну торгівлю готовою продукцією, товарами або послугами в Швеції. Слід зазначити, що Шведський закон про ПДВ побудований за зразком Директиви ЄС 2006/112/ЄС і принципових відмінностей не містить.

Щодо особливостей оподаткування ПДВ в частині бухгалтерського обліку, то, за даними М.А. Висоцького, шведський закон про ПДВ не встановлює конкретних документів, необхідних для обґрунтування та підтвердження угод купівлі-продажу у покупця і продавця як всередині країни, так і при постачанні на експорт [37]. У Швеції виділяють два методи обліку ПДВ, які дозволено обирати суб'єктам господарювання: платіжний метод та метод закриття, що є аналогами методу нарахувань та касового.

Звітність з ПДВ можна заповнити через онлайн-сервіс, а також сплатити розраховану суму ПДВ через Інтернет. Терміни звітування залежать від товарообороту підприємства: якщо виручка від реалізації за рік становить менше 1 млн. крон, то звітуватися з ПДВ дозволено раз на квартал; якщо товарооборот знаходиться в межах 1-40 млн. крон, звітуватися дозволено раз на місяць або раз на квартал; якщо виручка від реалізації продукції становить більше 40 млн. крон, звітуватися потрібно щомісяця.

Помірний підхід до регулювання системи оподаткування ПДВ застосовуються у Франції, Німеччині, Італії, Австріїта інших країнах переважно Євроконтинентальної моделі системи оподаткування та Континентальної моделі бухгалтерського обліку. Такий підхід передбачає жорстке регулювання суттєвих аспектів оподаткування ПДВ (які впливають на визначення суми ПДВ, термінів їх сплати та звітування), а менш важливі аспекти (порядок відображення розрахунків за ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку, регістри обліку, методи обліку тощо)

дозволено визначати суб'єктам господарювання самостійно шляхом закріплення в обліковій політиці (а в деяких випадках – шляхом повідомлення у письмовій формі контролюючих органів).

Ліберальне регулювання системи оподаткування ПДВ характерне для Великої Британії, Австралії, Швеції та інших країн переважно Англосаксонської моделі системи оподаткування та Англо-американської моделі системи бухгалтерського обліку. Такий підхід передбачає жорстке регулювання лише організаційних аспектів оподаткування ПДВ. В частині бухгалтерського обліку підприємствам надано широкий вибір альтернативних варіантів та методів обліку, первинних документів та інших аспектів.

Оскільки Україна притримується повного жорсткого підходу до регулювання системи оподаткування ПДВ, то при удосконалення методики бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ потрібно орієнтуватися на досвід країн, які притримуються такого підходу, зокрема, для обліку розрахунків за ПДВ у досліджених країнах повного жорсткого регулювання використовується один (суб)рахунок, сальдо якого вказує на наявність кредиторської або дебіторського заборгованості за результатами розрахунків за ПДВ. Натомість в Україні застосовуються три субрахунки, що ускладнює процес бухгалтерського відображення розрахунків за ПДВ. Крім того, у країнах повного жорсткого підходу до регулювання системи оподаткування ПДВ порядок розподілу податкового кредиту визначається на основі даних окремого обліку оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, а не на основі коефіцієнту розподілу, який не відображає достовірно дані.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження у розділі 2 отримано наступні результати:

1. Вивчено питання облікової та податкової політики, окреслено елементи альтернативні елементи облікової політики в частині проблем питань обліку та розрахунків за податком на додану вартість.

2. Досліджено механізм адміністрування ПДВ та його відшкодування в Україні з метою мати розуміння, як формується і сплачується ПДВ, що означає «бюджетне відшкодування» ПДВ. Виокремлено облікову особливість ПДВ та які питання, пов'язані з ним, є найбільш чутливими для платників податку в особі бізнесу та держави. Розглянуто питання щодо блокування податкових накладних та розрахунків коригування, критеріїв ризиковості, які призводять до їх блокування. Вивчено питання перешкод, з якими зіштовхується бізнес у процесі сплати та повернення ПДВ. Досліджено тенденції сплати та бюджетного відшкодування податку в Україні протягом останніх років, зокрема в умовах невизначеності.

3. Зроблено акцент на проблемних аспектах обліку розрахунків з податку на додану вартість. Запропоновано використання субрахунків та аналітичних рахунків для систематизації оподатковуваних операцій податком на додану вартість. Виокремлено основні принципи забезпечення достовірною та надійною бухгалтерською інформацією за розрахунками за ПДВ в бухгалтерському і податковому обліку.

4. Вивчено зарубіжний досвід обліку та оподаткування за податком на додану вартість. Встановлено, що система оподаткування в Україні притримується повного жорсткого підходу до регулювання ПДВ, що впливає на удосконалення підходів та методики обліку ПДВ.

РОЗДІЛ 3
ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Економічний аналіз розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Нарахування та сплата податків підприємствами формує Податкову систему України. Досить велика частина платежів, що формується за рахунок сплати податків та зборів досить вагомо на загальний фінансово-економічний стан підприємства.

А ухилення від сплати податків являє собою нелегальний напрям щодо зменшення своїх податкових зобов’язань та в свою чергу податкових зборів та платежів, що зумовлює порушення законодавства, а саме підлягає під статті Кримінально карного кодексу.

Проте, можна зменшити податкове навантаження шляхом податкового планування та оптимізації.

Даний метод вважається легальним методом, що пов'язаний зі зменшенням податкових зобов’язань, та базується на використанні можливостей, наданих податковим законодавством через корегування своєї господарської діяльності та коригування відповідних методів ведення бухгалтерського обліку суб’єктом господарювання.

Зазначені останні методи можна назвати такі, які не припускають порушення законних інтересів бюджету. Якщо відбувається уникнення податку, то це вже додатковий ризик, що тягне за собою величезний багаж складнощей на шляху судових спорів з податковими органами.

Тому вважаємо за доцільне виділи в системі планування підприємства підсистему податкового планування, що буде висвітлювати особливості ведення аналізу ефективності податкового планування в окремий блок аналізу (рис. 3.1).

Система податкового планування має на меті залагодити, або ж зовсім мінімізувати інституційні ризики, які виникають у зв'язку з оподаткуванням господарської діяльності підприємств. Отож, аналізом ефективності податкового планування вважається дослідження всіх економічних явищ на підприємстві, що пов'язані з нарахуванням і сплатою податків.

Таблиця 3.1 - Етапи проведення аналізу ефективності податкового планування

Послідовність (етапи проведення)	Зміст завдання на кожному із етапів планування
I етап	Визначення об'єктів, цілі і задач аналізу
II етап	Розробка синтетичних і аналітичних показників
III етап	Збір і підготовка необхідної інформації, перевірка її достовірності, повноти та якості
IV етап	Розрахунок показників і порівняння отриманих результатів з плановими показниками поточного року, фактичними даними минулих років та з середніми показниками по галузі
V етап	Розрахунок впливу факторів на узагальнюючі показники
VI етап	Виявлення невикористаних резервів для підвищення ефективності оптимізації оподаткування.
VII етап	Узагальнення результатів аналізу, оцінка ефективності податкового планування, розробка пропозицій та рекомендацій

При цьому планування забезпечить визначення рівня податкового навантаження на підприємство, а отже допоможе виявити причин відхилення фактичних та планових показників.

Суб'єктами аналізу обліку ПДВ виступає як безпосередньо, так і опосередковано зацікавлені в результатах діяльності підприємства користувачі фінансової звітності.

Сума коштів з ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, знаходиться в прямій залежності від одержаної виручки від реалізації продукції. Результати дослідження цієї залежності у ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» проведемо у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 - Обсяг доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та сплати ПДВ ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» за 2020-2022 рр.

Показники	Роки			Відхилення 2022р. від 2020 р.	
	2020	2021	2022	(+, –)	%
Дохід (виручка) від реалізації продукції	9902	15574,3	17483,1	7581,1	76,6
Податок на додану вартість	1650	2595,7	2913,8	1263,8	76,6
Чистий дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг), тис. грн.	8252	12978,6	14569,3	6317,3	76,6
у % до обсягу від реалізації	83,3	83,3	83,3	0,0	0,0
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	3807	10642,7	13919,7	10112,7	265,6
у % до виручки від реалізації	38,4	68,3	79,6	41,2	107,1
Інші операційні витрати, включаючи адміністративні та витрати на збут, тис. грн.	4277	12722,2	14249,2	9972,2	233,2
у % до виручки від реалізації	43,2	81,7	81,5	38,3	88,7
Фінансовий результат, чистий прибуток (збиток), тис. грн.	78	197,3	273,3	195,3	250,4
у % до виручки від реалізації	0,79	1,27	1,56	0,78	98,4

Із таблиці 3.2 видно, що досліджуване підприємство на протязі 2020-2022 рр. має досить позитивну динаміку доходу від реалізації товарів. За цей період він збільшився на 7581,1 тис. грн. (рис. 3.2).

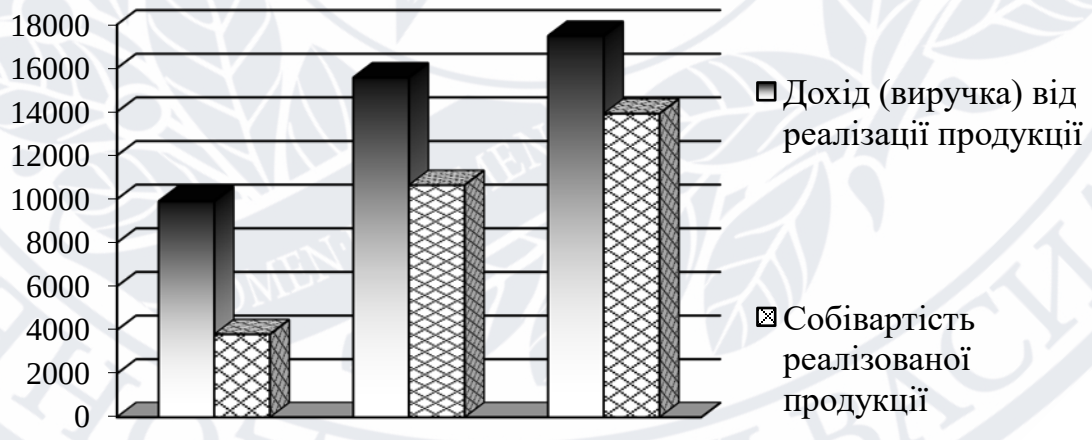

Рисунок 3.1. Дохід від реалізації та собівартість реалізованої продукції за 2020-2022 рр., тис. грн.

Пропорційно до зростання виручки, збільшується собівартість реалізованої продукції. За 2020-2022 рр. собівартість зросла у 3,6 рази і у 2022 р. становить 13919,7 тис. грн. У структурі доходу від реалізації, собівартість також збільшується від 38,4% у 2020 р. до 79,6% у 2022 р.

Збільшення обсягу продажу товарів призвело до збільшення суми ПДВ, що належать сплаті до бюджету. Сума ПДВ у 2022 р. складала 2913,8 тис.грн., що на 1263,8 тис. грн. або на 76,6% більше, ніж у 2020 р. (рис. 3.3).

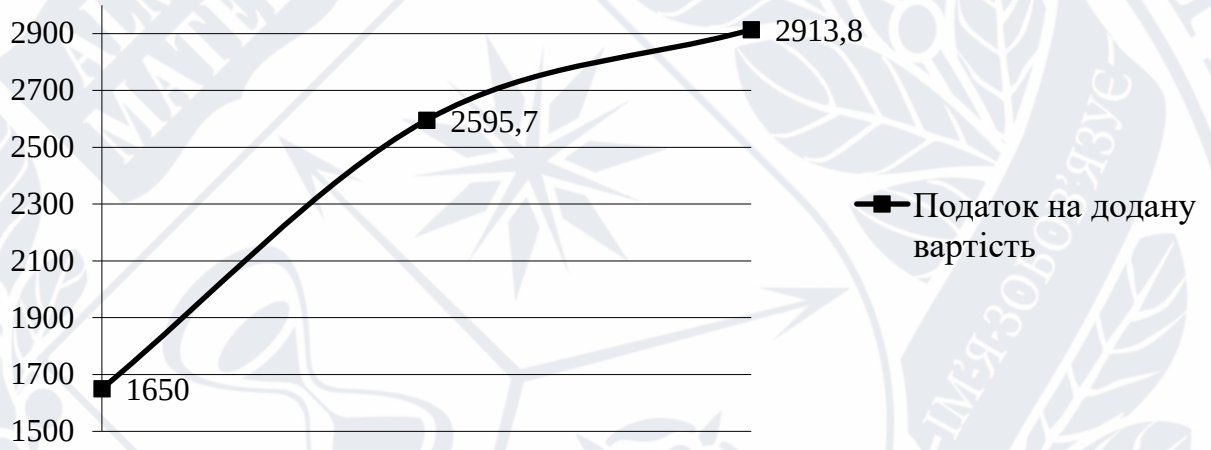

Рисунок 3.3 - Податок на додану вартість ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» за 2010-2012 рр., тис. грн.

Слід зазначити, що ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» у відповідності до діючого законодавства має пільги щодо сплати ПДВ, зокрема при здійсненні операції з експорту товарів з постачання на митній території України, по яких передбачено оподаткування за 0%-ю ставкою.

Інші операційні витрати в тому числі адміністративні витрати та витрати на збут також зростають. У 2022 р. вони складають 14249,2 тис. грн., або 81,5% від виручки від реалізації продукції.

Розглядаючи показники податку на додану вартість варто звернути увагу на переміщення реалізації продукції і ПДВ з розрахунку базисних та ланцюгових

темпів зростання та приросту (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 - Динаміка реалізації продукції і податку на додану вартість ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» за 2018-2022 рр.

Роки	Обсяг реалізації продукції, тис. грн.	Темпи зростання, %		Обсяг ПДВ, тис. грн.	Темпи зростання, %	
		базисні	ланцюгові		базисні	ланцюгові
2018	8026	100	100	1541	100	100
2019	11906	148,3	158,6	1984	128,7	199,3
2020	9902	83,2	117,2	1650	83,2	192,5
2021	15574,3	194,0	137,8	2595,7	168,4	181,7
2022	17483,1	217,8	145,6	2913,8	189,1	193,4

Данні табл. 3.3 показують, що за п’ять років обсяг реалізації продукції збільшився на 85,7%, а обсяг ПДВ – на 28,7,%. Це вказує на зменшення операцій на митній території України, яка оподатковуються за ставкою 20% та скорочення експортних операцій.

Розглянувши данні показники зробимо висновок, що через покращення фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» в цілому зростають і його розрахунки по ПДВ.

В нашій державі, особливо останнім часом, дедалі частіше вносяться пропозиції щодо скасування ПДВ або ж зміни методики його обчислення.

Більшість таких пропозицій робиться без відповідних економічних розрахунків, та без врахування сучасної практики бухгалтерського обліку, у зв’язку із чим можуть виникнути ситуації, коли із запровадженням нових методик обрахунку ПДВ неефективними виявиться методика контролю, а також обліку. Таким чином, актуальним є вивчення існуючих методик обрахунку ПДВ, а також їх обліково-аналітичного забезпечення, оскільки від цього залежить сама можливість зміни до іншого методу.

Станом на сьогодні, виділяють наступні методи розрахунку ПДВ: прямий,

адитивний і метод заліку та відшкодування (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 - Методи обчислення податку на додану вартість (ПДВ)

Метод обрахунку	Характеристика методу
Прямий адитивний	Обчислюється сума доданої вартості, а потім до її величини застосовується ставка податку
Непрямий адитивний	Ставка податку застосовується до кожної складової доданої вартості окремо, а потім отримані результати підсумовуються
Метод прямого вирахування (віднімання)	Ставка податку застосовується до різниці між виручкою від реалізації товарів (робіт, послуг) і матеріальними витратами
Метод заліку (відшкодування, вирахувань, інвойсовий або непрямий)	Передбачає визначення суми ПДВ до сплати в бюджет як різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом

На нашу думку, найбільш досконалим є кредитний метод, оскільки він дозволяє «прив'язати» податкову заборгованість до операцій, тобто до тих дій, яка поєднує щонайменше два незалежних контрагенти, які зацікавлені у наданні правдивої інформації іншою стороною, і тому є більш завершеним з технічної, правової, інформаційної точок зору. Крім того, цей метод зручний, коли в державі застосовуються декілька різних ставок податку. Міжнародний досвід показує, що прямий метод застосовується лише в одній із розвинених країні світу це – Японія.

Розглянемо порядок обчислення ПДВ за чотирма методами на наступному умовному прикладі (табл. 3.5).

ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» придбало запасні частини та паливно-мастильні матеріали у підприємства «STOP-транзит» на суму 10000,0 грн. (без ПДВ). У процесі надання послуг із ремонту автомобілів була нарахована заробітна плата працівникам і відрахування з неї у сумі 2000,0 грн. та понесені інші витрати у сумі 400,0 грн. Після того, як послуги були надані, ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» реалізувало підприємству «STOP-транзит» на суму 2500,0 грн. (без ПДВ). Прибуток підприємства становить 4800,0

грн. Залишків незавершеного виробництва немає. У процесі виробництва всі виробничі запаси спожиті повністю.

Таблиця 3.5 - Приклади обрахунку ПДВ за чотирма методами

Метод обрахунку	Порядок обчислення ПДВ	Сума ПДВ до сплати в бюджет
Прямий адитивний	ДВ = 10000,0 + 2000,0 + 400,0 = 12400,0 ПДВ = 12400,0 × 20% = 2480	2480 грн.
Непрямий адитивний	ПДВ = (10000,0 × 20%) + (2000,0 × 20%) + (400,0 × 20%) = 2000 + 400 + 80 = 2480	2480 грн.
Прямого вирахування	ПДВ = (12000,0 – 400,0) × 20% = 2480	2480 грн.
Непрямого вирахування	ПДВ = (12000,0 × 20%) – (400,0 × 20%) = 2480	2480 грн.

Як видно з табл. 3.6, сума ПДВ до сплати в бюджет за всіма методами буде однаковою. Проте, це можливо лише у тому випадку, якщо придбані матеріальні цінності були повністю спожиті у процесі виробництва, в результаті якого отримана готова продукція була повністю реалізована.

Отже, можна стверджувати, що при застосуванні адитивних методів нарахування ПДВ відсутнє таке поняття, як податковий кредит, у зв’язку із чим на бюджет не покладається зобов’язання щодо відшкодування сум ПДВ.

Крім того, за методами відшкодування може виникати ситуація, коли податковий кредит може перевищувати податкове зобов’язання, тоді як держава має відшкодувати ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» сплачену суму ПДВ. Через неурегульованість цих питань фіскальна віддача від внутрішнього ПДВ постійно може знижуватися. Збільшення податкових надходжень було зумовлене не лише економічними факторами, а й зростанням фіскального навантаження на економіку, зокрема, через авансові податкові платежі та неповернення ПДВ.

Враховуючи зазначені недоліки адитивного методу можна стверджувати,

що більш зручним є метод непрямого вирахування податку, проте заперечливим проявом його вживання є складність бухгалтерських розрахунків та непроста методика контролювання за нарахуванням та сплатою ПДВ до бюджету. Діючий метод розрахунку ПДВ (кредитний) є кращим із врахуванням сьогоднішнього економічного становища та політичної ситуації в нашій державі. Незважаючи на це вдосконалення потребує його аналітичне забезпечення, а саме, узгодження субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» із їх економічним наповненням та теорією бухгалтерського обліку.

Таким чином, при дослідженні динаміки нарахування платежів до бюджету було відображено, порядок зміни абсолютних та відносних сум сплати. Ретельний розгляд податків дало змогу прийняти адекватні управлінські рішення та активізувати контроль за сплатою основних податкових платежів. В свою чергу, для перспективного податкового планування на ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат», можна рекомендувати складати можливий прогноз платежів виходячи із величини запланованого валового доходу та планового рівня податкового навантаження. Зазначені дії будуть спонукати підприємство до здійснення ефективного податкового планування.

3.2. Організація аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

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

Важливим аргументом, який обумовлює виділення аудиту розрахунків за податком на додану вартість як окрему процедуру є численність та суперечливість нормативно-правових актів, які регулюють порядок

адміністрування, обліку та звітності з ПДВ та специфіка бухгалтерського та податкового обліку зобов'язань та кредиту з податку на додану вартість.

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

В зв'язку з введенням у дію міжнародних стандартів аудиту специфіка відповідного напряму полягає в тому, що незалежна аудиторська компанія або приватний аудитор (в обсязі, визначеному згідно з листом-зобов'язання) повинен брати участь у розмежуванні відповідальності, за:

1) захист клієнта від можливих судових розглядів, потенційних штрафів, які можуть виникнути за порушеннях законодавства у цій сфери;

2) виключення клієнта можливостей і фактів податкових переплат (тобто, суми податку, яка сплачена платником податків за відсутності обов'язків зі сплати);

3) збирання інформації для оптимізації оподаткування підприємства–клієнта (зокрема, зі скорочення величини податків до сплати).

Обсяг взятих аудитором зобов'язань:

1) встановлює межі дослідження бухгалтерської звітності щодо невідповідностей у розрахунках за ПДВ;

2) конкретизує реальні об'єкти аудиту.

Проте з огляду на диференційовані економічні, організаційні та інші сторони бухгалтерського та податкового обліку, складові аудиту, часто охоплюють не весь обсяг інформації, що впливає на податкові зобов'язання клієнта. Так проблеми аудиту розрахунків з ПДВ (як системи дослідження)

полягають у встановленні таких меж ознайомчого та основного етапів аудиторського дослідження, які можуть мінімізувати господарюючому суб'єкту проблеми з податковими органами (у майбутньому). У випадку необхідності проведення поглибленої перевірки відповідних ділянок податкового та бухгалтерського обліку, передбачається чіткість у позначенні об'єктів аудиту [6].

Метою аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ та зобов'язань перед бюджетом є підтвердження правильності розрахунку, повноти та своєчасності перерахування податку до бюджету, достовірності бухгалтерської звітності економічного суб'єкта, що перевіряється, в частині відображення заборгованості перед бюджетом з цього податку, а також відображення в пояснювальній записці всіх істотних обставин, пов'язаних з неврегульованими питаннями сферу оподаткування. Початковий етап проведення аудиторської перевірки є планування аудиту [2].

Аудиторська перевірка ПДВ повинна включати такі процедури: 1) аналіз податкових звітів за попередні періоди, виявлення питань, з яких були зауваження та виконання рекомендацій з цих питань; 2) порівняння залишків за рахунками ПДВ за поточний період із залишками за попередні періоди та аналіз значних або незвичайних відхилень; 3) порівняння фактичних ставок за поточний період та аналіз значних або незвичайних відхилень; 4) аналіз сплати платежів до бюджету за звітний період.

Крім того, доцільно застосувати вибірку для перевірки дотримання правил оформлення рахунків-фактур, на підставі яких приймається до вирахування ПДВ, а також переконатися у дотриманні принципу тимчасової відповідності відрахувань за ПДВ та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Обов'язковою є перевірка своєчасності здачі декларацій та сплати податку. Завершальним етапом проведення аудиторської перевірки є складання аудиторського заключення.

Зауважимо, що в умовах значної диференціації таких об'єктів аудиту,

важливо забезпечити їх розгляд як єдиної системи, у межах якої можна довести або кваліфікувати інформацію, надану в податковій декларації (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Характеристика об'єктів системного аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ

Об'єкти аудиту	Оптимальні межі аудиту	Характеристика розрахунків за ПДВ як норми для обгрунтування рішень	Оптимальний обсяг норм відповідальності аудитора	Проблематика
Податкова база	1) облік забезпечення авансових платежів за продукцію, роботи, послуги; 2) облік продаж на умовах комерційного кредиту; 3) облік отримання додаткової вигоди (для комісіонерів); 4) облік виконання будівельно-монтажних робіт для власних потреб	Підлягають перевірці: - випадки зменшення вартості відвантаженої й оплаченої партії товару. Слід перевірити документально підтверджені переплати, що визнаються авансами, що потребують нарахування ПДВ; - випадки відображення відрахувань по коригованому рахунку-фактурі, якщо вони перекриваються сумою податку, вирахуваної з авансу, забезпеченого платежу; - практика ведення рахунків фактур, книг продажу і придбання.	-виключення можливості не відповідності законодавчим вимогам; - виключення штрафів та інших санкцій, що походять зі стану виплат правомірності податкових пільг, нарахованих податків; - оптимальність оподаткування (з точки зору використання податкових режимів та пільг)	- аудит як систематичний захід, дозволяє не допускати помилки в розрахунках по податку; - обсяг аудиторських процедур зростає якщо підприємство веде облік за придбані матеріальні цінності без використання комп'ютерної обробки даних
Облік пільг по ПДВ і ставок податку	1) операції, в яких НДС відсутній; 2) операції з використанням пільг по НДС, що містить добровільний характер; 3) Факти господарської діяльності, за якими було застосовано діючі ставки податку – 0, 7, 14, 20) ;	Підлягають перевірці: - документальне підтвердження права ненарахування ПДВ; - умови реєстрації операцій за окремими видами товарів, робіт, послу (без ПДВ); - дотримання умов відображення у обліку перехідних операцій по ПДВ		
Податкові відрахування та збільшення вартості товарів, робіт, послуг	1)операції придбання товарів та послуг, які використовуються в оподатковуваній діяльності; 2) операції з придбання товарів та послуг, звільненні від оподаткування ПДВ	Підлягають перевірці: - облікова операції з розподілу ПДВ в одному виду діяльності; - облікова операція щодо розподілу ПДВ в декількох видах діяльності		
Виплата і повернення ПДВ в бюджет	1) операції, пов'язані зі сплатою ПНВ (враховуючи заповнення платіжного доручення на сплату ПДВ) та його відшкодування; 2) податкова декларація	Підлягають перевірці: - підстави для підтвердження права на відшкодування ПДВ по відвантаженням на експорт і перевищення суми відрахувань над сумою ПДВ від реалізації; - правильність складання податкової декларації		

Джерело : складено на основі [1; 3; 8].

Для прикладу, якщо виявлено проблемні зони щодо розрахунків з бюджетом за ПДВ (з врахуванням значень рівня суттєвості), важлива інформація про факти, які впливають на коректність заповнення платіжного доручення на оплату податку та своєчасне відшкодування. В ідеалі, сфера формується сукупністю процедур перевірки:

1) формування податкової бази;

2) урахування пільг з податку;

3) врахування застосування ставок податку;

4) обліку податкових відрахувань та збільшення вартості товарів, послуг, робіт;

5) обліку сплати та відшкодування податку до бюджету.

За даними таблиці означено, що процедури аудиту розрахунків за ПДВ залежні від особливостей діяльності підприємства. Відповідно, на кожному підприємстві аудитору слід ставитися до клієнта дуже індивідуально, враховувати різні особливості їх організації та діяльності.

Отож, аудит розрахунків за ПДВ може виявити порушення в обліку ПДВ. На основі проведеного аналізу розробляються та впроваджуються суттєві рекомендації в області організації бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на підприємстві, що сприяють удосконаленню методики і обліку, й аудиту ПДВ [3].

3.3. Методика впровадження стандартного аудиторського досьє ОЕСР по оподаткуванню «SAF-T UA»

Міністерство фінансів України з 1 січня 2023 року ухвалило додатковий режим Стандартного податкового досьє (SAF-T), що відоме як SAF-T UA. Проте вже з 1 січня 2025 року він стане обов’язковим в Україні спочатку для великих платників податків, а вже з січня 2027 року – для всіх платників податків.

Про дану технологію ми згадували в першому розділі нашої роботи у параграфі 1.3. Адже успішна реєстрація податкової накладної (ПН) чи

розрахунків коригування (РК) в єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) є основою недопущення реєстрації ризикових податкових накладних та розрахунків коригування, що забезпечується системою автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику (СМКОР) [6].

Впровадження цієї програми є вимогою Міжнародного валютного банку та Європейського Союзу для всіх її членів, а її особливістю – участь у загальній революційній податковій технології для цифрової епохи – VATCalc.

Дана технологія стала першою в світі системою єдиного податку VATCalc – глобальний ПДВ, яка є унікальною площадкою для розвитку національного податкового законодавства, Директивою ЄС по ПДВ та глобальних керівних принципах ОЕСР. Вона створює, використовує і пропонує продукти для автоматизації ПДВ, які спрощують міжнародне визначення ПДВ, виставлення рахунків-фактур та звітність.

Серед різних послуг даної системи пропонуються автоматизовані продукти для ПДВ. Зокрема послуга «Аудитор по ПДВ», яка може бути використана :

1. *Внутрішніми податковими та фінансовими відділами* для перевірки розрахунків ПДВ/податку на товари за даними з різних джерел з ненадійним або неадекватно вбудованим розрахунком ПДВ. Таким чином відбувається економія часу щомісяця на виставлення рахунків та ручної перевірки рахунків-фактур при поверненнях ПДВ.

2. *Торговельні площадки електронної комерції та продавці*, що потребують підтримки в зв'язку з реформами ПДВ в ЄС, Великобританії, Австралії або інших країнах в 2021 році, коли їх каси тепер несуть відповідальність за розрахунок податків в реальному часі на товари з низькою вартістю.

3. *Загальні центри обслуговування, що консолідують міжнародні внутрішні і зовнішні дані рахунків-фактур* й потребують швидкої перевірки звітності по податковим операціям. Це означає, що існує надійна перевірка цілісності даних для внутрішнього управління і зовнішньої податкової та

обов'язкової звітності.

4. *Податкові або бухгалтерські фірми, які бажають швидко перевірити трансакційні дані своїх клієнтів* перед поданням декларації. У доповнення до забезпечення точної звітності для забезпечення податкової цілісності клієнтів, програма надає цінну послугу зворотного зв'язку про можливі помилки та виправлення.

Оперативна база даних ПДВ та податку на товари і послуги за 2024 рік містить ставки в 304 країнах, штатах, провінціях та залежних територіях.

VATCalc – має єдину платформу з чотирма продуктами для будь-яких потреб користувача, а саме [6]:

- ✓ Продаж товарів, послуг або цифрових товарів за кордон через електронну комерцію або B2B;
- ✓ Робота у фінансовій або податковій команді, що контролює правильність розрахунку ПДВ /податку на товари і послуги і звітність в бухгалтерському обліку, ERP, AP/AR або касах;
- ✓ Управління міжнародним загальним центром обслуговування;
- ✓ Аутсорсингова податкова служба.

Серед продукції по ПДВ компанія пропонує функції: Консультант по ПДВ; Аудитор по ПДВ; Калькулятор ПДВ; Податкова Декларація по ПДВ.

Консультант з ПДВ. Точні та миттєві розрахунки ПДВ через Інтернет та рахунки-фактури, що відповідають вимогам, дадуть відповіді на всі ваші запитання щодо складних міжнародних операцій з ПДВ. Хто несе зобов'язання? Скільки і де має бути сплачено ПДВ? Які відомості необхідно включити для забезпечення відповідності рахунків-фактур ПДВ на продаж та купівлю (створіть миттєвий рахунок-фактуру відповідності для завантаження)? Які графи вказувати у декларації з ПДВ кожної країни? На яких законодавчих статтях ґрунтуються відповіді?

Аудитор з ПДВ. Перевірка ПДВ у великих обсягах в режимі реального часу або пакетного режиму для даних з вашої ERP, рахунки-фактури, AP / AR,

електронної комерції або інших платформ. Низька вартість та негайне впровадження - немає потреби у тривалих впровадженнях та складанні карток, а також у дорогій підтримці. Заощаджує години робочого часу працівників щомісяця, перевіряючи транзакції перед виставленням рахунків чи складанням звітів. Це включає незручні питання в податкових органах.

Калькулятор ПДВ. Точне визначення ПДВ щодо складних транскордонних угод у режимі реального часу за допомогою нашої повної податкової системи. Тому, якщо ви не маєте можливості системи бухгалтерського обліку легко розрахувати точні зобов'язання з ПДВ або податку на товари та послуги, це зроблено за вас. Це включає будь-яку платформу, ERP, білінгову систему, платформу електронної комерції або звітність за електронними рахунками в режимі реального часу. Потім ви можете "зафіксувати" ці транзакції в VAT Filer, який знаходиться на тій же платформі, тому не вимагатиме подальшої інтеграції. Це означає, що ви можете впевнено повідомляти про транзакції та податки у потрібному полі у декларації потрібної країни з повним аудиторським журналом. Зв'яжіться з нами, щоб дізнатися про інтеграцію з калькулятором ПДВ.

Податкова декларація. Точна та повністю перевіряється звітність з ПДВ та електронні рахунки-фактури на основі безшовної інтеграції з нашими продуктами для визначення податків Консультант, Аудитор та Калькулятор. Ваші схвалені транзакції легко та точно відображаються у декларації з ПДВ будь-якої країни, додаткових документах чи цифровому форматі звітності. Це забезпечує точність та обґрунтованість представлених матеріалів, зводячи до мінімуму ймовірність перевірок чи штрафів, а також ручних та дорогих зусиль звіряння. Крім того, ви можете надсилати дані про податкові операції безпосередньо через API завантаження даних у режимі реального часу або пакетного режиму, а також у будь-якому форматі, такому як xls, cvs або xml.

Подання документів на трансакційному рівні у форматі OECP буде запитуватись до початку регулярної податкової перевірки. Платнику податків

буде надіслано повідомлення за два дні для підготовки звіту. Для цього передбачено схему звіту, яка містить:

- Бухгалтерські проводки Головної книги;
- Книгу продажу;
- Касові чеки;
- Реєстр основних засобів;
- Рух нематеріальних активів;
- Звіряння податків;

Поетапне використання з 2023 по 2027 роки.

ОЕСР запустила версію 1 SAF-T як стандарт для податкових органів та платників податків для ефективного обміну інформацією. Він базується на XML. Його вже ухвалили понад 10 європейських країн.

Головними питаннями, що передбачено даною програмою, є:

1. Головна книга: журнали;
2. Дебіторська заборгованість: - основні файли клієнтів; рахунки-фактури; платежі;
3. Кредиторська заборгованість: основний файл постачальника; рахунки-фактури; платежі;
4. Основні засоби: основні файли активів; амортизація та переоцінка;
5. Інвентаризація: основні файли; руху.

Плани щодо досягнення політичної згоди щодо 3-компонентного ПДВ у рамках реформ цифрового століття цього року зіткнуться із затримками. Зусилля, що продовжуються, з пошуку компромісів за першим компонентом «Вимоги до цифрової звітності» та електронним виставленням рахунків відкладено до наступного року, а дата реалізації перенесена з 2028 року на ймовірний 2030 або навіть 2032 рік.

Таким чином, Україна має доступ до унікальної площини у національному податковому законодавстві, за Директивами ЄС по ПДВ та глобальні керівні принципи ОЕСР. Отримано можливості для створення єдиного механізму по

ПДВ (SAF-T UA.), коли його учасники в особі українського бізнесу і держави – з одного боку та бізнесу і держав-членів ОЕСР – з іншого боку, зможуть використовувати сучасні цифрові можливості за безпосередньої участі в цих процесах за єдиними стандартами – масштабування бази даних розрахунків, звітності та електронних рахунків-фактури та систематичний контроль за її достовірністю, постійного консультування та професійна допомога.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження у розділі 3 отримано такі результати:

1. Здійснено аналіз динаміки виручки від реалізації та при дослідженні динаміки нарахування платежів до бюджету було відображено, порядок зміни абсолютних та відносних сум сплати. Ретельний розгляд податків дало змогу прийняти адекватні управлінські рішення та активізувати контроль за сплатою основних податкових платежів.

2. Для перспективного податкового планування на підприємстві, можна рекомендувати складати можливий прогноз платежів виходячи із величини запланованого валового доходу та планового рівня податкового навантаження. Зазначені дії будуть спонукати підприємство до здійснення ефективного податкового планування.

3. Розглянуто актуальні питання аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ. Визначено задачі, що необхідно вирішувати при перевірці розрахунків за податками в контексті міжнародних стандартів аудиту. Детально розкрито об’єкти аудиту розрахунків за ПДВ. Виокремлено проблемні питання аудиту розрахунків за податками. Приведено аргументи необхідності проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ.

4. Проведено оцінку можливостей податкового адміністрування ПДВ в Україні за участі в міжнародній програмі SAF-T UA держав-учасників ОЕСР з метою формування Стандартного податкового досьє. Було розкрито специфіку послуг за даною програмою, зокрема послуга «Аудитор по ПДВ». Оцінено перелік документів, що вимагаються для подання на трансакційному рівні у форматі ОЕСР платником податків для підготовки звіту.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження теми кваліфікаційної роботи нами було отримано наступні результати:

1. Вивчено наукові думки щодо сутності поняття «податок на додану вартість» та його нормативне обґрунтування. Запропоновано авторський підхід до визначення змісту податку на додану вартість як облікової дефініції та зауважено про усі його елементи. Відзначено про основи формування податкових накладних та їх вагомість при визначені податкового кредиту щодо ПДВ.

2. Проведено аналіз історії становлення та зміни нормативно правової бази з питань адміністрування ПДВ. Зазначено підзаконні нормативно правові акти, що регулюють окремі питання адміністрування ПДВ, а саме питання реєстрації платників ПДВ, порядку відшкодування податку та що не є об'єктами оподаткування або звільнені від ПДВ. Відзначено необхідність забезпечення умов ефективного виконання фіскальних функцій держави, проведення системного контролю розрахунків за ПДВ.

3. В досліджені проведено аналіз регламентації в обліку та відображення у звітності податкових зобов'язань підприємств в системах вітчизняних стандартів і МСФЗ. Розглянуто проблеми визнання, оцінки, обліку та відображення у звітності податкових зобов'язань підприємства; зіставлені вимоги до обліку даного виду зобов'язань у вітчизняних стандартах бухгалтерської звітності та Міжнародних стандарти фінансової звітності (МСФЗ); обґрунтовано авторські пропозиції щодо вдосконалення вимог до обліку податкових зобов'язань у вітчизняних нормативних документах з бухгалтерського обліку.

4. Надано характеристику фінансово-господарської діяльності базового підприємства ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат», проведено аналіз рівня показників за період 2021-2022 рр. Оцінено галузеві особливості

переробної промисловості, стан та перспективи діяльності підприємства з врахуванням його участі у зовнішньоекономічній діяльності. Запропоновано шляхи покращення показників діяльності, зокрема показників фінансового стану, фінансової стабільності та рентабельності підприємства в складних умовах військового стану в країні.

5. Зроблено акцент на проблемних аспектах обліку розрахунків з податку на додану вартість. Запропоновано використання субрахунків та аналітичних рахунків для систематизації оподатковуваних операцій податком на додану вартість. Виокремлено основні принципи забезпечення достовірною та надійною бухгалтерською інформацією за розрахунками за ПДВ в бухгалтерському і податковому обліку.

6. Розглянуто актуальні питання аудиторської перевірки розрахунків за ПДВ. Визначено задачі, що необхідно вирішувати при перевірці розрахунків за податками в контексті міжнародних стандартів аудиту. Детально розкрито об’єкти аудиту розрахунків за ПДВ. Виокремлено проблемні питання аудиту розрахунків за податками. Приведено аргументи необхідності проведення аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ.

7. Проведено оцінку можливостей податкового адміністрування ПДВ в Україні за участі в міжнародній програмі SAF-T UA держав-учасників ОЕСР з метою формування Стандартного податкового досьє. Було розкрито специфіку послуг за даною програмою, зокрема послуга «Аудитор по ПДВ». Оцінено перелік документів, що вимагаються для подання на трансакційному рівні у форматі ОЕСР платником податків для підготовки звіту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. 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.

2. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород : ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.

3. Доходи. Open Budget. https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes

4. Директива Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость. URL: http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj

5. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип.24, Ч. 2. С. 5-8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ (дата звернення 17.10 2023)

6. Електронне адміністрування податку на додану вартість. Податковий кодекс України. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print

7. Замасло О., Кобильник М. Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. *Світ фінансів*. 2021. № 2(67). С. 66–78.

8. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ Міністерства Фінансів України від 1 липня 1997 р. № 141. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97 (дата звернення 17.10.2023).

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30 листопада 1999 р.

№ 291. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99 (дата звернення 17.10.2023).

10. Касич А.О., Черевик Н.В., Мацак О.М. Податок на додану вартість: механізм визначення, облік та перспективи його розвитку в Україні. *Економіка і регіон.* 2010. № 4 (27). С. 102-106.

11. 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 17.10 2023).

12. 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.

13. Меліхова Т.О., Бойко М.Ю. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 1. С. 34-39.

14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/ifrs1.pdf (Дата звернення 25.10.2023).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Редакція від 03.11.2020]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text (Дата звернення 28.09.2023).

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

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

19. Оксенюк О.І. Аналіз нормативно-правового регулювання адміністрування ПДВ в Україні. *Агросвіт*. 2013. № 17. С. 53-59 URL: http://www.agrosvit.info/pdf/17_2013/12.pdf

20. Очеретько Л. М., Сітало В.О. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66–70.

21. Погрібна О.П. Організація контролю розрахунків з податку на додану вартість в умовах законодавчих змін. *Ефективна економіка*. 2015. № 10.

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

23. Податок на додану вартість: особливості адміністрування і відшкодування. Експлейнер / Т. Маршалок, М. Матвієнко, Д. Андрієнко, Л. Задорожня // Центр аналізу публічних фінансів та публічного управління Київської школи економіки в межах Ініціативи з розвитку аналітичних центрів в Україні, яку впроваджує Міжнародний фонд «Відродження» за фінансової підтримки Посольства Швеції в Україні. Грудень 2023. С. 20. URL: file:///C:/Users/USer/Desktop/%D0%92%D0%86%0%94%D0%9E%D0%9C%D0%9E%D0%A1%D0%A2%D0%86

24. 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.

25. Подолянчук О.А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6337 (дата звернення 17.10 2023).

26. Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7667 (дата звернення: 01.01.2024).

27. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

28. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України [Редакція від 01.08.2022]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19 (Дата звернення 11.11.2023).

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. № 1914-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/1914-20

30. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF

31. Принципи функціонування СМКОР. Зупинення реєстрації ПН/РК. FinElf 7eminar Academy. Облік ПДВ. Урок 4. URL: https://storage.7eminar.ua/content/finelf_record/2073/m3/NDS_presentation_m3_les4.pdf.

32. Сайт Міністерства фінансів України : https://www.mof.gov.ua/uk/news/u_ 2023_rotsi_do_zagalnogo_fondu_derzhbiudzhetu_nadiishlo_16_trln_grn-4375

33. Сайт ПрАТ «Вінницький ОЖК» : http://vmzhk.vioil.com/

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

35. Скільки країн. У вас є ПДВ або податок на товари і послуги? 175. / Хасинта Карагер. Червень 2023. URL: https://www.vatcalc.com/global/how-many-countries-have-vat-or-gst-174/

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

37. Соколовська А.М. Дискусійні аспекти визначення податкових витрат у системі непрямого оподаткування. *Фінанси України*. 2022. С. 50–73.

38. Стандарт України. Файл аудита для податкової інспекції. «САФ-Т УА» 2025. / Ричард Асквит // 22 серпня 2023. URL: https://www.vatcalc.com/ukraine/ukraine-standard-audit-file-for-tax-saf-t-ua-2023-27/

39. Тенденції податку на споживання в 2020 році: ПДВ і акцизні ставки, тенденції і питання політики. Додаток А. Країни з ПДВ. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1ca62ced-en/index.html?itemId=/content/component/1ca62ced-en

40. 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 17.10 2023).

41. Шкамбарна Ю.В. Значення обліку і контролю в сфері адміністрування податку на додану вартість в умовах Євроінтеграції / Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання: Матеріали XXIII Міжнародна наукова конференція студентів. Секція: Облік, аналіз, аудит. (21 грудня 2023 р.).

42. Яндульська, Ю., Мельник, Т. Комплексний підхід до контролю розрахунків за ПДВ в системі податкового планування на підприємстві. *Економіка та суспільство*, 2022. (46). URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-43.

43. Яндульська Ю.С., Мельник Т.Г. Організація бухгалтерського обліку і звітності з податку на додану вартість в умовах динамічних законодавчих змін. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін : Збірник

наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 27 жовтня 2022 р. С. 822–824.

44. Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Value-added taxes - Main design features and trends. OECDiLibrary. https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-n&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfba33b&itemIGO= oecd&itemContentType=book#section-d1e347