

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

ОХНІВСЬКА Світлана Олексіївна

Аудит розрахунків підприємств з податку на додану вартість

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Економічна експертиза та аудит бізнесу»
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи
ОЕЕзм-21 С.О. Охнівська

Зміст

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	6
1.1. ПДВ у системі оподаткування України: сутність та історія запровадження історія	6
1.2. Елементи податку на додану вартість	14
1.3. Інформаційне забезпечення розрахунків підприємств за платежами в бюджет.....	17
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ.....	28
2.1. Порядок формування, обліку та документального забезпечення податкового зобов'язання.....	28
2.2. Формування податкового кредиту з ПДВ	32
2.3. Порядок сплати ПДВ у бюджет та подання звітності.....	35
Висновки до розділу 2	40
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ЯК ІНСТРУМЕНТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	43
3.1. Проблемні аспекти бухгалтерського фінансового обліку ПДВ	43
3.2. Аудит і аналіз ПДВ	49
3.3. Податкове планування для оптимізації ПДВ	53
Висновки до розділу 3	60
РОЗДІЛ 4. БЕЗПЕКА ПРАЦІ НА РОБОЧОМУ МІСЦІ БУХГАЛТЕРА Помилка! Закладку не визначено.	
4.1. Опис робочого місця бухгалтера та можливих небезпечних факторів Помилка! Закладку не визначено.	
4.2. Захист бухгалтера від від негативних факторів Помилка! Закладку не визначено.	
Висновки до розділу 4	Помилка! Закладку не визначено.

ВИСНОВКИ.....	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	67
ДОДАТКИ.....	Помилка! Закладку не визначено.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Одним з факторів гальмування підприємницької ініціативи в Україні сьогодні є податковий тиск, котрий спричиняє такі негаразди як брак обігових коштів, збільшення собівартості продукції, зменшення реальних виплат на оплату праці, а отже зменшує ефективність підприємницької діяльності, що у масштабах держави призводить до спаду ділової активності суб'єктів господарювання і тінізації економіки. Проблема податкового тягаря на підприємства полягає не тільки у високих ставках і значній кількості податків, але і у неузгодженості правил оподаткування з обліком, що проявляється у фіскальному підході щодо розрахунку доходів і витрат, котрі формують прибуток до оподаткування, відсутності регламентованої методики їх обчислення в обліку, а також недосконалії процедури взаємозв'язку податкових органів із платником податку.

Проблемами відображення у бухгалтерському обліку розрахунків з податку на прибуток присвячені праці таких учених як Іванов Ю.Б., Голов С.В., Завгородній В.П., Задорожний З.В, Коцупатрий М.М., Панасюк В.М., Хомин П.Я та інші. Проте часті зміни податкового законодавства свідчать про актуальність вказаної проблематики сьогодні.

Мета і задачі дослідження. Мета роботи полягає в розробці системи заходів удосконалення обліку і контролю розрахунків підприємств за платежами з податку на додану вартість з теоретичної точки зору, визначенні шляхів ліквідації недоліків взаємозв'язку податкових норм із принципами бухгалтерського обліку. Поставлена мета зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- вивчити історичний шлях розвитку та сучасного стану податкової системи України;
- дослідити місце і роль податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку задля уточнення їх завдань та функцій;
- проаналізувати основи формування податкового зобов'язання та засади формування податкової звітності з податку на додану вартість у системі

бухгалтерського обліку;

- надати критичну оцінку формування податкової звітності з ПДВ;
- визначити місце, значення та методика здійснення незалежного аудиту ПДВ у системі управління підприємством;
- дослідити методика здійснення податкового планування ПДВ.

Об'єктом дослідження є процеси взаємодії підприємства ТОВ „БМУ-ТРАНС” з податковими органами при здійсненні розрахунків з податку на додану вартість.

Предметом дослідження є організація та методика здійснення обліку і контролю розрахунків підприємств за податком на додану вартість.

Методи дослідження. Методологічну і теоретичну основу роботи складають дослідження вітчизняних і російських економістів з питань теорії обліку та практики здійснення розрахунків підприємств за платежами в бюджет. У дослідженні використано методи:

- статистично-економічний – для опрацювання масиву статистичних даних;
- метод єдності історичного і логічного в економічних дослідженнях – для вивчення історичного досвіду системи оподаткування України;
- графічний – для наочної ілюстрації досліджуваних процесів;
- аналізу і синтезу, порівняння – для вивчення стану податкового навантаження та підприємстві;
- структурно-логічного аналізу – для опрацювання методики здійснення внутрішнього та зовнішнього податкового контролю.

Інформаційну основу роботи формують законодавчі акти України, нормативні документи, річні звіти й інші статистичні дані Державної податкової служби України, дані синтетичного й аналітичного обліку ТОВ „БМУ-ТРАНС” його фінансова і податкова звітність за 2013 р.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у обґрунтуванні доцільності реформування нормативно-правового забезпечення та методики обліку розрахунків за платежами з податку на додану вартість. У процесі дослідження автором одержані такі найбільш суттєві результати:

- здійснено критичний аналіз ефективності податкової політики підприємства на базі ТОВ „БМУ-ТРАНС” у 2013 р.;
- узагальнено чинну методику незалежного аудиту правильності нарахування податку на додану вартість та аналізу податкового навантаження;
- узагальнено авторські методики здійснення податкового планування.

Практична цінність одержаних результатів. Отримані результати дослідження мають прикладний характер і можуть використовуватися у практичній діяльності підприємств. Зокрема сформовані рекомендації отримали схвальні відзиви при використанні у ТОВ „БМУ-ТРАНС”, про що свідчить відповідна довідка.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано наступні праці:
Заседко Т. Історія становлення податку на додану вартість в Україні //

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних літературних джерел, додатків. Вона викладена на 117 сторінках друкованого тексту. Робота містить 12 таблиць, 22 рисунки.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. ПДВ у системі оподаткування України: сутність та історія запровадження історія

Податкова система, як важлива частина податкової політики держави, являє собою сукупність обов'язкових платежів, методологію та методику їх нарахування та сплати відповідно чинному податковому законодавству. За допомогою податкової системи держава впливає на фінансово-економічний стан підприємств – головного важеля, регулюючого фінансові взаємовідносини в умовах ринкового господарства.

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах, як:

- загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати податки та збори, платником яких вона є;
- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість

прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

- фінансова достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- соціальна справедливість - встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- економічність оподаткування - встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;
- нейтральність оподаткування - встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;
- стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
- рівномірність та зручність сплати - встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Відповідно до норм ПКУ податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Під час встановлення податку обов'язково визначаються його елементи (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Основні елементи податків

...

В Україні залежно від органу влади, який встановлює податки, тобто за рівнем запровадження, податкові платежі поділяють на загальнодержавні та місцеві (рис. 1.1).

За формою взаємовідносин між платником і державою податки поділяють на прямі і непрямі.

Прямі податки – це податки, що встановлюються безпосередньо щодо платника, який сплачує їх до бюджету держави. Обсяги таких податків залежать від податкової бази.

Непрямі податки – це податки, які справляються до бюджету за допомогою цінового механізму, причому конкретні платники податків не завжди є їхніми носіями. Непрямі податки встановлюють у цінах товарів, робіт та послуг, а їх обсяг для окремого платника (носія податку) визначається обсягом споживання і не залежить від його доходів.

Класифікувати податкові платежі можна також і за іншими ознаками – за видами платників податків, за економічним змістом тощо.

Соціально-економічна сутність податків виявляється в їх функціях. Як вважає більшість економістів, податки виконують такі основні функції, як:

– ...

...

Фіскальна функція забезпечує необхідні умови для створення матеріальної бази функціонування суспільства. Тобто за допомогою податків держава мобілізує кошти для утворення грошових фондів, які забезпечують виконання покладених на неї функцій.

Розподільча функція забезпечує розподіл вартісних пропорцій між платниками податків і державою. Саме за допомогою податків держава встановлює вартісні пропорції такого перерозподілу.

Регулююча функція полягає у впливі податків на різні види діяльності та безпосередньо на платників податків. Через податки держава регулює процеси виробництва та споживання в суспільстві.

Стимулююча функція характеризує вплив ціни на пропозицію та споживання різних товарів. Стимулюючий вплив ціни відбувається через рівень прибутку в ціні виробу. Держава має можливість стимулювати виробництво та реалізацію товарів, робіт, послуг за допомогою такого важеля, як податкові платежі (при визначенні об'єктів, бази, ставок оподаткування, наданні пільг).

Слід відмітити, що і облік в системі оподаткування, і бухгалтерський облік використовуються для обчислення сум податкових платежів, в результаті чого реалізуються обліково-фінансова й обліково-податкова функції.

ПДВ - це непрямий податок на додану вартість, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, який включається у вигляді надбавки у цін у товару, робіт, послуг. Цей податок повністю сплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг.

Сутність ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації їх. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва і обігу товарів, починаючи із стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві. Відповідно податок сплачується на кожній стадії виробництва та обігу. ПДВ має широку податкову базу, практично охоплює всі види товарів і послуг.

Продавець включає податок на додану вартість у вартість товарів та наданих послуг. Але й сам він сплачує ПДВ за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари і послуги, та сумами податку, сплаченими постачальникам при придбанні тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподаткованих товарів (робіт, послуг).

ПДВ досить нейтральний до процесів ціноутворення, оскільки податковий тягар розподіляється рівномірно між усіма групами товарів і послуг, податок не впливає на поведінку платників, як учасників господарської діяльності, не примушує їх змінювати економічні рішення.

Широка база оподаткування, яка включає товари, роботи, послуги забезпечує значні бюджетні надходження, а універсальні ставки полегшують обчислення ПДВ для платників і контроль податкових органів за повнотою та своєчасністю сплати податку до бюджету.

Можна стверджувати, що ПДВ свої переваги і недоліки (рис. 1.2)

...

Загалом зміст податку на додану вартість чітко характеризують його класифікаційні ознаки (рис. 1.3).

...

ПДВ виконує три основні функції - фіскальну, регулюючу, стимулюючу. Відповідно до класифікаційної характеристики податок на додану вартість

- за формою оподаткування належить до непрямих податків;
- за економічним змістом об'єкту оподаткування – до податків на споживання;
- за рівнем державних структур, які його встановлюють – до загальнодержавних податків;
- за способом стягнення – до окладних податків.

На сучасному етапі податок на додану вартість є однією з найважливіших складових податкових систем 42 держав, з яких 17 європейських країн - члени Організації економічного співробітництва і розвитку. На долю цього податку припадає приблизно 13,8% податкових надходжень бюджетів країн і 5,5% валового внутрішнього продукту. Перевага, що надається податку на додану вартість в цих країнах, зумовлена тим, що цей податок забезпечує державі значні надходження, з його допомогою набагато краще оподатковувати послуги

і звільняти засоби виробництва. Крім цього, його податковий механізм не дозволяє вільно ухилятися від оподаткування.

В багатовіковій історії людства податок на додану вартість - порівняно новий вид податку. Вперше він був ведений у Франції в 1954 р. економістом М. Лоре. Потім ПДВ набув широкого поширення - спочатку в інших країнах Європи (кінець 60-х - початок 70-х рр.) і дещо пізніше - в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягується майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово-розвинуті країни. Поряд з цим слід також зазначити, що даний податок й досі не запроваджений в таких країнах як Австрія, Швейцарія, США. У кінці 80-х - на початку 90-х рр. ПДВ було введено в країнах Східної Європи (Болгарія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні і Росії ПДВ введено в 1992 р. [3].

Незважаючи на те, що податок на додану вартість використовується в Україні вже 20 років, він був запроваджений як альтернатива податку з обороту та податку з продажу. Це був цікавий експеримент, бо за своїм змістом ПДВ найкраще працює в демонополізованій економіці з мінімальним застосуванням „внутрішньокорпоративних” цін та відсутністю так званих „зв'язаних осіб”.

Слід зазначити, що становлення податку на додану вартість в Україні проходило в 3 етапи:

Протягом першого етапу ми визначили основні риси діючої до 01.10.1997 року системи оподаткування доданої вартості:

— ...

В Україні ПДВ був запроваджений Декретом Кабінету Міністрів України „Про податок на добавлену вартість” від 26 грудня 1992 р. № 14-92. До Декрету вносилися численні зміни та доповнення і на сьогодні ПДВ регламентується ПКУ.

Декретом про ПДВ керувались біля п'яти років. Хоча недоліків було чимало (про що викладено вище), проте декрет діяв. Він передбачав різний

підхід до оподаткування товаровиробника і торгівлі. Усі розуміли, що необхідні зміни.

З часу прийняття першого Закону України „Про податок на добавлену вартість” від 20.12.1991 р. видано ще чотири законодавчі акти, якими вносились зміни та доповнення до Закону. Пізніше став діяти Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. „Про податок на добавлену вартість”, до якого 13 разів вносилися зміни та доповнення.

Другий етап становлення податку на додану вартість розпочався із змін, які знайшли своє втілення в законопроекті прийнятому Верховною Радою України як закон 03.04.97 р. і введеному в дію з 1 жовтня 1997 року, до окремих статей якого згодом було внесено значну кількість поправок і змін. Згідно цього Закону механізм оподаткування податком на додану вартість у корені змінився, а саме:

Введено податковий облік, згідно з яким є обов'язковим для платників податку при здійсненні продажу товарів (робіт, послуг) надання податкової накладної.

Податкова накладна складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг). При отриманні податкових накладних, платники заносять їх до книги обліку придбання товарів, а при виписці - до книги обліку продажу товарів. На підставі даних книг обліку продажу та придбання товарів заповнюється податкова декларація по податку на додану вартість.

Встановлено єдину ставку податку, що становить 20 відсотків до бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг), за винятком операцій звільнених від оподаткування, та операцій до яких застосовуються нульова ставка.

...

Останні радикальні зміни в оподаткуванні податку на додану вартість відбулися із набуттям чинності Податкового кодексу України. Прийнявши до

уваги всі основні зміни законодавства по досліджуваному питанні ми розробили власну класифікацію історичних етапів розвитку ПДВ в Україні, яка представлена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Етапи розвитку ПДВ в Україні

....

1.2. Елементи податку на додану вартість

Податок на додану вартість – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті податку до бюджету, що передбачено в системі податкового обліку з ПДВ (рис. 1.4) .

....

При розкритті елементів ПДВ необхідно зауважити, що для цілей оподаткування ПДВ нормами ПКУ визначено термін „особа” (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Визначення терміну „особа” для цілей оподаткування ПДВ за нормами ПКУ

...

Платником ПДВ є:

...

Рис. 1.5. Платники ПДВ [Помилка! Джерело посилання не знайдено., с. 208]

У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання), крім особи, яка є платником єдиного податку.

Особи не зареєстровані як платники ПДВ, повинні сплачувати його у разі якщо ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законодавством, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Порядок реєстрації. Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації чи прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платника податку, подає до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву.

У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу державної податкової служби не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсяг оподатковуваних операцій 300 000 грн. Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ, вважається платником податку з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому досягнуто обсяг оподатковуваних операцій, 300 000 грн., без права на віднесення сум податку до податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування до моменту реєстрації в якості платника податку на додану вартість.

У разі добровільної реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних.

Для реєстрації платниками ПДВ суб'єктами підприємницької діяльності подається в органи ДПС реєстраційна заява:

...

Орган державної податкової служби відмовляє в реєстрації особи як платника податку, якщо особа не відповідає вимогам платника ПДВ. У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації особи як платника податку орган державної податкової служби зобов'язаний видати заявнику свідоцтво про реєстрацію такої особи як платника податку. Оригінал свідоцтва про

реєстрацію платника податку повинен зберігатися платником, а копії свідоцтва, справжність яких засвідчена органом державної податкової служби, розміщуватися в доступних для огляду місцях у приміщенні платника податку та в усіх його філіях (відділеннях), представництвах.

Центральний орган державної податкової служби веде реєстр платників податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники податку. Особі, що реєструється як платник податку, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку.

Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

...

Пільги з ПДВ можна трактувати таким чином:

- виключення з об'єктів оподаткування ПДВ окремих видів операцій та застосування нульової ставки можна розглядати як пільгу для стимулювання окремих видів діяльності й підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції;

- звільнення від оподаткування окремих видів товарів (робіт, послуг) можна розглядати як пільгу для споживачів, оскільки в кінцевому рахунку відбувається зниження вартості цієї продукції'.

Ст. 196 Податкового кодексу України визначено перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ (рис. 1.6).

Платник ПДВ при заповненні податкової декларації за звітний період обов'язково вказує обсяг операцій, що не є об'єктом оподаткування (за їх наявності).

База оподаткування ПДВ визначається в залежності від здійснених операцій за порядком, наведеним у табл. 1.4

...

Рис. 1.6. Операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ [74, с. 146]

Таблиця 1.4

Порядок визначення бази оподаткування ПДВ за нормами ПКУ

....

Розміри ставок ПДВ:

...

За нульовою ставкою оподатковуються операції з:

...

У разі якщо операції з постачання товарів звільнено від оподаткування на митній території України, до операцій з експорту таких товарів застосовується нульова ставка.

Звільняються від оподаткування ПДВ операції з:

- ...

Звітним періодом є один календарний місяць, а у випадках, особливо визначених ПКУ, календарний квартал, з урахуванням особливостей.

Так, платники податку, які мають право на застосування нульової ставки податку на прибуток, на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року, а також платники податку, які сплачують єдиний податок можуть вибрати кварталний податковий період.

1.3. Інформаційне забезпечення розрахунків підприємств за платежами в бюджет

Бухгалтерський облік є важливою частиною економічної науки, оскільки в ньому узагальнюються результати господарської діяльності та відображається

поточний фінансовий стан кожного підприємства. Зміни в економіці України призвели до змін у діяльності підприємств, що повинно було знайти адекватне відображення у бухгалтерському обліку. За останні десять років він зазнав значних змін у порівнянні з обліком СРСР, перетворився на міжнародну мову бізнесу і став обов'язковою передумовою успішної діяльності кожного підприємства, оскільки займає важливе місце при інформуванні управлінського процесу.

В умовах командно-адміністративної економіки бухгалтерський облік розуміли як систему безперервного і взаємозв'язаного спостереження, контролю за господарською діяльністю окремого підприємства, організації, установи з метою одержання про них поточних і підсумкових показників. Реформування економіки України та розширення інформаційних потреб суспільства ставлять перед бухгалтерським обліком ширші завдання. Тепер він сприймається не як самоціль, а виступає засобом для досягнення успіху господарської діяльності. Бухгалтерський облік забезпечує систему менеджменту інформацією для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік як інформаційна система є складовою частиною загальногосподарської інформаційної системи і має на меті задоволення інформаційних потреб про діяльність підприємства як господарської одиниці, необхідних для управління підприємством. Бухгалтерський облік як інформаційна система характеризується інформаційними спрямованими потоками, що графічно можна відобразити на рис. 1.7.

Рис. 1.7. Система бухгалтерського обліку
в загальній інформаційній системі [68, с. 16]

Фіксуючи на вході в інформаційну систему факти про господарську діяльність підприємства, бухгалтерський облік усередині системи реєструє, систематизує та узагальнює інформацію про власний предмет за допомогою властивих йому елементів методу. Предметом бухгалтерського обліку, як

стверджує М.С. Пушкар, „... є не самі об'єкти (активи і пасиви) в їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка корисна для управління” [87, с. 40].

У зв'язку з цим інформацію можна поділити на вхідну, проміжну і вихідну (графічно зображено на рис. 1.8).

На вході у систему знаходяться дані облікового і необлікового характеру, що характеризують факти господарської діяльності та внутрішні і зовнішні умови їх здійснення, що виникають при підготовці та здійсненні господарської діяльності, а також при управлінні нею. До облікової інформації ми відносимо повідомлення про факти господарської діяльності, зафіксовані у первинних документах, відомості про минулі податкові та аудиторські перевірки, дані про ціни на ресурси та готову продукцію. Необлікову інформацію складають відомості про курс валют, кон'юнктуру на ринку стосовно ресурсів виробництва та продукції, що виробляється, нормативно-довідкова інформація, інформація інноваційного характеру. Вхідні дані генеруються, систематизуються, а також перевіряються на предмет їх достовірності, доречності, суттєвості, достатності. Якість наступної обробки інформації в основному буде залежати від відповідності вхідних даних вказаним характеристикам.

...

Рис. 1.8. Бухгалтерський облік як інформаційна система [15, с.165]

Згенеровані і систематизовані на вході в систему дані кодуються і узагальнюються за допомогою методів бухгалтерського обліку для подальшого використання в управлінні підприємством. На цьому етапі формується проміжна інформація. Це час критичного визначення доходів та видатків підприємства, його прибутків чи збитків. Окреслений предмет бухгалтерського обліку досліджується за допомогою елементів методу. Спрямовані інформаційні потоки визначаються і регулюються такими основними елементами бухгалтерського обліку як план рахунків, система документації, змістом зовнішньої та внутрішньої звітності. У результаті цього створюється інформація, необхідна для управління підприємством.

На виході з системи бухгалтерського обліку знаходиться звітна інформація про господарську діяльність за формою і змістом, необхідними для її споживачів. Вихідну інформацію умовно можна поділити на зовнішню і внутрішню. Перша надсилається у зовнішнє середовище, що на практиці означає подання її податковій службі, банку, керівній організації, постачальникам, інвесторам, органам статистики. Вона умовно поділяється на статистичну, фінансову та податкову звітність. Друга служить для задоволення внутрішніх інформаційних потреб і використовується тільки для управління підприємством, характеризуючи економічну ситуацію, що склалась (наприклад, оборотні відомості, групувально-аналітичні документи). Найменш дослідженими є зміст і вимоги до внутрішньої звітності. Якщо зовнішня звітність є регламентованою державними органами або ж є орієнтованою на запит інвесторів чи акціонерів, то основні характеристики внутрішньої звітності не є чітко визначеними. Орієнтуючись на поточні потреби апарату управління, вона може носити разовий характер і мати довільну форму.

Суттєве місце в інформаційних потоках бухгалтерського обліку займає податкова інформація. Облікові дані, зафіксовані у податкових накладних, накладних та інших первинних документах, відомості попередніх податкових і аудиторських перевірок, а також дані необлікового характеру (ставки податків, нормативні і законодавчі акти), що знаходяться на вході у систему, формують вхідну податкову інформацію, яка надалі підлягає обробці за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку і специфічних податкових розрахунків. Первинними податковими документами є як суто податкові документи - податкова накладна, так і первинні облікові документи – документи руху коштів і товарів, виконання послуг, робіт та інші.

Проміжна інформація з оподаткування фіксується не тільки у системі бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках і регістрах обліку, але й поза системою обліку у специфічних накопичувальних відомостях, розрахункових відомостях, регістрах. Рахунками бухгалтерського обліку, які призначені для групування та накопичення інформації про податкові розрахунки є:

— ...

Для обліку податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку на етапі проміжної інформації використовуються як реєстри обліку (журнали-ордери щодо руху коштів, товарів (робіт, послуг), обліку витрат та ін.), так і специфічні податкові відомості. Обов'язковими відомостями, що ведуться підприємством є Книга обліку придбання товарів (робіт послуг) та Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг), які ведуться з метою розрахунку податкового зобов'язання з ПДВ.

Залежно від методу обрахунку податкового зобов'язання з податку на прибутком можуть відкриватися відомості обліку валових доходів, валових витрат, розрахунку податкової амортизації.

Здійснення податкових розрахунків на етапі проміжної інформації як у системі бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках і реєстрах обліку, так і поза системою обліку у специфічних накопичувальних відомостях, розрахункових відомостях, реєстрах призводить до значного ускладнення та дублювання облікової роботи. Це знижує якість отриманої інформації та збільшує витрати на збір та обробку даних.

Особливість податкової звітності полягає у суворій регламентації змісту, форми і термінів її подання. Таким чином, користувач вимагає якісної і своєчасної інформації.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” (НП(С)БО 1) зазначається, що метою складання звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень.

Усю сукупність користувачів економічної інформації можна поділити на дві групи:

- внутрішні користувачі – менеджмент підприємства. Вони використовують як зовнішню, так і внутрішню звітність;
- зовнішні користувачі – органи виконавчої влади, акціонери, інвестори. Вони використовують, як правило, лише зовнішню звітність.

Усі категорії користувачів потребують якісної інформації, причому різної за змістом і формою, необхідної для реалізації їх функцій. Створення якісної інформації вимагає досконалої організації інформаційної системи.

Головними недоліками інформаційного забезпечення обліку оподаткування підприємства є:

– ...

Усунення вказаних недоліків здійснюється шляхом дотримання вимог, які висуваються до якості інформації, що сприяє підвищенню рівня обґрунтованості управлінських рішень. Користувачі інформації і, перш за все, держава, як один із них, висувають такі вимоги щодо якості інформації, наданої бухгалтерським обліком: доречність, суттєвість, достовірність, дохідливість, зіставність інформації.

Доречність інформації характеризується її суттєвістю та своєчасністю. Принцип суттєвості передбачає наявність порога визнання інформації, її впливу на звітність підприємства і відповідно на рішення користувачів такої звітності. Вважається, що статті і суми, які мають невелике значення, хоч і відображаються в обліку, не повинні показуватися окремими позиціями у звітності, оскільки вони суттєво не впливають на обґрунтування рішень. Наприклад, при відображенні інформації з податку на додану вартість порогом суттєвості можна вважати суму 20 грн., оскільки операції, менші вказаної суми, не документуються за допомогою податкових накладних. У декларації про прибуток підприємства відображаються суми в тисячах гривень з одним знаком після коми. Отже, враховуючи правила заокруглення, межею суттєвості вказаної звітності є сума 50 грн.

Значна увага при формуванні податкової звітності приділяється такій її характеристиці як своєчасність – вона чітко регламентується і контролюється державними органами. За несвоєчасне подання податкової звітності передбачаються жорсткі фінансові санкції.

Ефективні рішення можуть прийматися лише за умови достовірності отриманої інформації, обов'язковою умовою якої є відсутність помилок та

перекручень. Поряд із своєчасністю у вітчизняній практиці інформаційного забезпечення оподаткування підприємства цей принцип є пріоритетним.

Принцип дохідливості передбачає не лише надання якісної і повної інформації, але і наявність достатніх знань у споживача і його зацікавленості у сприйнятті цієї інформації.

М.С. Пушкар необхідною умовою якості інформації називає її корисність [87, с. 40]. Критерієм корисності інформації, за його словами, є:

– ...

Ще одним важливим критерієм якості інформації є її економність, тобто зиск від облікової інформації для осіб, які приймають рішення повинен перевищувати витрати на її одержання. Як вказує Я.Д. Крупка, „Співвідношення „витрати – результат” в інформаційній сфері вважається як одна з найважливіших характеристик облікової інформації. Всеохоплююче обмеження „вигода вище від витрат” дає змогу встановити глибину облікової інформації, необхідний ступінь деталізації облікових і звітних даних щодо об’єкта дослідження”[43, с. 90].

Треба зазначити, що перевищення витрат, пов’язаних із формуванням звітних даних щодо оподаткування, над вигодою від таких даних є значним. Частково це може бути пояснене тим, що готують інформацію і здійснюють витрати з її отримання одні особи, а отримують зиск від її використання інші (у даному випадку податкові органи). Окрім того, якщо витрати на створення звітної інформації можна оцінити у грошовому вимірнику (наприклад, як витрати на оплату праці фахівців), то вигоду від її використання неможливо реально оцінити.

Разом із тим, як вказує Я.Д. Крупка, незважаючи на труднощі вартісної оцінки інформації, було б несправедливо недооцінювати згадане основоположне обмеження „вигода вище від витрат”. Відступ від даного принципу може призвести до появи надлишкової, непотрібної інформації, яка не впливає на прийняття рішень або дублюється у різних варіаціях [43, с. 90].

Прикладом завищених витрат на здійснення облікових робіт є інформаційне забезпечення обліку оподаткування. Високі витрати пов'язані з такими чинниками, як необхідність здійснення додаткових облікових робіт, пов'язаних з оподаткуванням, обов'язковий характер податкових норм, що суперечать управлінському обліку, дублювання робіт і т. ін.

Високі витрати на облікові роботи з оподаткування пов'язані також із формою податкових документів. Податковий документообіг слід розглядати з позиції інформаційної ємності документів і його графіку. Він повинен базуватися за принципом „мінімум даних – максимум змісту інформації”. Податковий документообіг не витримує критики з таких позицій:

..

При розгляді питання інформаційної системи бухгалтерського обліку важливого значення набуває структура облікових документів. Належним чином сформовані бланки сприяють підвищенню продуктивності облікових робіт, збільшують інформаційну ємність документу. Поліпшенню інформаційних характеристик облікових документів повинно передувати детальне вивчення кількісних і якісних параметрів господарських операцій, інформаційних потреб користувачів, що впливає не лише на якість документів, але і на створення раціонального потоку інформації. На етапі вхідної інформації – первинної реєстрації фактів господарської діяльності – важливим є розпізнавання фактів господарської діяльності, їх суттєвих якісних ознак, класифікація і документування таких фактів.

Дані, зареєстровані у документах, можуть використовувати для прийняття рішень відразу, нагромаджувати для можливого використання в конкретних ситуаціях або не використовувати взагалі. Якщо у першому випадку дані перетворюються в інформацію, у другому – в потенційну інформацію, то у третьому зафіксовані факти є зайвими даними і створюють „інформаційний шум”. Застосування принципу „мінімум даних – максимум змісту інформації” покликане усунути такий „інформаційний шум”, що означає відповідність первинних документів таким характеристикам, як: необхідність і

достатність інформації для прийняття управлінських рішень, відсутність дублювання у різних документах, точність і доказовість даних, зафіксованих у первинних документах.

Питання вдосконалення форми документів є актуальним як для первинних документів, так і для звітності. Специфічними ознаками звітності як документа, що характеризує вихідні інформаційні потоки системи бухгалтерського обліку, є узагальнення, надання підсумкових показників про діяльність підприємства для задоволення інформаційних потреб споживача. Часто податкова звітність має ознаки облікових реєстрів, розрахункових відомостей (наприклад, комунальний податок, розрахунок земельного податку, розрахунок податку з власників транспортних засобів, розрахунок збору за забруднення навколишнього середовища) і не носить узагальнюючого характеру.

Унікальною ознакою податкової звітності є її використання як первинного документа для бухгалтерського обліку і для інших форм податкової звітності. Наприклад, розрахунок податку на землю, комунального податку, податку з власників транспортних засобів та інших є вихідною інформаційною базою для здійснення необхідних проводок у бухгалтерському обліку і наступного відображення у фінансовій звітності, а також для заповнення відповідних показників декларації про прибуток підприємства.

Таким чином, вдосконалення інформаційного забезпечення розрахунків підприємств за платежами в бюджет в інформаційній системі б в інформаційній системі бухгалтерського обліку є раціоналізації форм документів (первинних, звітних), усунення дублювання інформації у системі бухгалтерського обліку та у специфічних податкових відомостях, дотримання вимог до облікової інформації що висуваються державою як головним користувачем такої інформації.

Висновки до розділу 1

У розділі 1 „Економіко-теоретичні та нормативно-правові засади податкових розрахунків з податку на додану вартість” здійснено дослідження місця ПДВ у податковій системі України, нормативно-правове регулювання, історії його становлення та його елементів методу. Це дозволяє нам сформулювати наступні висновки:

1. ПДВ – це непрямий податок на додану вартість, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, який включається у вигляді надбавки у цін у товару, робіт, послуг. Цей податок повністю сплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг.

ПДВ виконує три основні функції - фіскальну, регулюючу, стимулюючу. Відповідно до класифікаційної характеристики податок на додану вартість

- за формою оподаткування належить до непрямих податків;
 - за економічним змістом об’єкту оподаткування – до податків на споживання;
 - за рівнем державних структур, які його встановлюють – до загальнодержавних податків;
 - за способом стягнення – до окладних податків.
2. Сплачують ПДВ лише особи, що зареєстровані в органах ДПІ як платники ПДВ і мають присвоєний номер і відповідне свідоцтво. Особа зобов'язана зареєструватись платником ПДВ у випадку якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. гривень (без урахування податку на додану вартість), крім особи, яка є платником єдиного податку.
3. Особа-платник ПДВ нараховує вказаний податок у разі якщо вона:
- здійснює операції, що є об’єктом оподаткування ПДВ;
 - такі операції не звільнені від оподаткування ПДВ;
 - такі операції не оподатковуються за ставкою 0%.

Отже, слід розрізняти операції, що 1) є об'єктом оподаткування ПДВ, 2) не є об'єктом оподаткування ПДВ; 3) є об'єктом, але звільнені від оподаткування ПДВ.

4. Ставки ПДВ встановлюються від бази оподаткування у таких розмірах:

а) 17 відсотків (буде введена в дію з 01.01.2014 р., до того часу діє ставка 20%);

б) 0 відсотків.

За основною ставкою оподатковуються операції, що є об'єктом оподаткування, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування та операцій, до яких застосовується нульова ставка. За ставкою 0% оподаткуються операції, визначені ПКУ.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ ПДВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

2.1. Порядок формування, обліку та документального забезпечення податкового зобов'язання

Сутність ПДВ слід розглядати через такі поняття, як:

- податковий кредит;
- податкове зобов'язання.

Податковий кредит – це сума ПДВ, на яку платник має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є дата виникнення податкових зобов'язань і право платника на податковий кредит.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

...

Датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення

заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення.

Датою виникнення податкових зобов'язань виконавця довгострокових договорів (контрактів) є дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами).

Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера.

Первинним документом податкового обліку, який дає право на визнання податкових зобов'язань є податкова накладна.

Податкову накладну видає продавець покупцеві за умови їхньої реєстрації як платників ПДВ. Вона є документом, що дає право:

- продавцю на визначення податкових зобов'язань;
- покупцю на зменшення податкових зобов'язань протягом звітного періоду на суму ПДВ, сплаченого у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких відносять до валових витрат (податковий кредит).

Податкову накладну складають у двох примірниках (оригінал і копія) у момент виникнення податкових зобов'язань продавця, тобто на дату здійснення будь-якої з подій, що сталася раніше.

Оригінал податкової накладної надають покупцю товарів (робіт, послуг) на його вимогу.

Всі податкові накладні заносяться до Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, а потім – до Декларації з ПДВ.

Податкова накладна є важливим елементом податкового обліку ПДВ. Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у

податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках:

...

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Під Єдиним реєстром розуміється реєстр відомостей щодо податкових накладних і розрахунків коригування, який ведеться центральним органом державної податкової служби у електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість - продавцями, електронними документами.

Відсутність факту реєстрації платником податку - продавцем податкових накладних, в Єдиному реєстрі податкових накладних та порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань у двох примірниках, при цьому оригінал видається покупцю, копія залишається у продавця товарів/послуг.

До існуючої у законодавстві норми, що податкова накладна є податковим документом, додано регулятивну норму - податкова накладна одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

Необхідно зазначити, що реєстри виданих та отриманих податкових накладних подаються платниками податку разом із декларацією за відповідний звітний період до органів ДПС в електронному вигляді з метою виявлення розбіжностей з даними контрагентів, про що орган ДПС зобов'язаний повідомити платника податку.

Платник податку протягом 10 днів з моменту отримання такого повідомлення має право уточнити податкові зобов'язання без застосування штрафних санкцій.

Реєстрація податкових накладних платниками податку - продавцями, в Єдиному реєстрі податкових накладних запроваджується для платників податку на додану вартість, у яких сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить: понад 10 тисяч гривень - з 1 січня 2012 року.

Платники податку щомісяця у передбачені для місячної звітності терміни подають органу державної податкової служби в електронному вигляді копії записів у реєстрах виданих і отриманих податкових накладних за такий період. Орган ДПС розробляє та розміщує на своєму офіційному веб-сайті програму ведення обліку записів у Реєстрах виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді та забезпечує її безкоштовне розповсюдження. Ці положення необхідні для забезпечення ефективного контролю за правильністю нарахування податку (запобігання порушенням податкового законодавства).

За даними Реєстру виданих та отриманих податкових накладних складається Декларація з ПДВ.

У бухгалтерському обліку для відображення ПДВ використовується субрахунок 64 „Розрахунки за податками й платежами”, а операції з обліку ПДВ відображаються такими бухгалтерськими записами:

...

У бухгалтерському обліку для відображення податкового зобов'язання використовується субрахунок 643 „Податкові зобов'язання”, який є транзитним і сума ПДВ на ньому відображається тимчасово - до проведення взаєморозрахунків з покупцями і замовниками (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Кореспонденції рахунків з обліку податкових зобов'язань з ПДВ
на ТОВ „БМУ-ТРАНС”

...

Зведені результати такого обліку відображаються в податковій звітності, податкових деклараціях, які подаються до органу державної податкової служби за базовий звітний (податковий) період.

На досліджуваному підприємстві ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігалась наступна динаміка обсягів постачання та податкового зобов'язання (рис. 2.1).

Як видно з рис. 2.1, ...

...

2.2. Формування податкового кредиту з ПДВ

Податковий кредит – це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. Приклад алгоритму формування податкового кредиту з податку на додану вартість за звітний період наводиться на рис. 2.2.

...

Рис. 2.2. Приклад алгоритму формування податкового кредиту з податку на додану вартість за звітний період [14, с. 160]

Датою виникнення права платника на податковий кредит є:

- при використанні кредитних чи дебетових карток, чеків: дата списання коштів із банківського рахунка підприємства в оплату товарів або дата оформлення податкової накладної;
- для операцій із ввезення товарів (робіт, послуг) - дата сплати рахунка за податковими зобов'язаннями при оформленні ввізної митної декларації;
- для бартерних (товарообмінних) операцій - дата здійснення заключної (балансуючої) операції, що відбулася після першої з подій: дати відвантаження товарів або дата їхнього оприбуткування.

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

– ...

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається: дата тієї події, що відбулася раніше:

– ...

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за основною або нульовою ставкою, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

– ...

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтвержені податковими накладними або оформлені з порушенням вимог чи не підтвержені митними деклараціями (іншими подібними документами).

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати виписки податкової накладної.

Платники податку, що застосовували касовий метод до набрання чинності Кодексу або застосовують касовий метод, мають право на включення до податкового кредиту сум податку на підставі податкових накладних, отриманих протягом 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку.

Первинним документом податкового обліку, який дає право на визнання податкового кредиту є податкова накладна.

Податкова накладна виписується у двох примірниках, оригінал надається покупцю, другий екземпляр залишається у продавця. Податкова накладна, яка виписується платником податку, який отримав послуги від нерезидента

(отримувачем послуг), складається в одному примірнику і залишається в отримувача послуг — платника податку.

Право на виписування податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники ПДВ. Податкова накладна, виписана особою, яка не зареєстрована платником податку, вважається недійсною, а тому не дає права на податковий кредит.

Нарахування податкового кредиту може здійснюватися на підставі інших документів у випадках, передбачених законодавством (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Документи, що дають право на податковий кредит з ПДВ без податкової накладної

...

У бухгалтерському обліку для відображення податкового кредиту використовується субрахунок 644 „Податковий кредит”, який є транзитним і сума ПДВ на ньому відображається тимчасово - до проведення взаєморозрахунків з постачальниками і підрядниками. Відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення в обліку податкового кредиту з податку на додану вартість на ТОВ „БМУ-ТРАНС”

...

На досліджуваному підприємстві ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігалась наступна динаміка обсягів постачання та податкового зобов'язання у 2013 р. (рис. 2.3).

...

Рис. 2.3. Динаміка обсягів постачання та податкового зобов'язання ТОВ „БМУ-ТРАНС” за 9 місяців 2013 р.
(розроблено самостійно на базі об'єкта дослідження)

Як видно з рис. 2.5, ...

2.3. Порядок сплати ПДВ у бюджет та подання звітності

Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту звітного періоду:

$$\Sigma \text{ ПДВ до сплати} = \text{ПЗ} - \text{ПК} \quad (2.1)$$

де ПЗ - податкові зобов'язання звітного періоду;

ПК - податковий кредит звітного періоду (рис. 2.4).

...

Рис. 2.4. Порядок визначення суми податку на додану вартість до сплати в бюджет [21]

Якщо різниця між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту за звітній період має від'ємне значення (I податковий період), така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку за попередні звітні періоди, а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (II податковий період) (п. 200.3 ПКУ). Схематично це наведено на рис. 2.5.

....

Рис. 2.5. Послідовність зарахування від'ємного значення податку на додану вартість у I податковому періоді [67, с. 61]

Від'ємне значення I податкового періоду, у першу чергу, зменшує податкові зобов'язання II податкового періоду. Якщо ж у II податковому періоді знову виникає від'ємне значення ПДВ, платник податку може претендувати на бюджетне відшкодування цієї суми (з урахуванням зазначених нижче особливостей його отримання) або зарахування її до складу податкового кредиту III податкового періоду (рис. 2.6).

...

Рис. 2.6. Послідовність зарахування від'ємного значення податку на додану вартість у II податковому періоді (у разі додатного значення податкових зобов'язань) [67, с. 62]

Для отримання права на бюджетне відшкодування ПДВ, від'ємне значення податкових зобов'язань окремого звітного періоду повинно бути стабільним, тобто зберегтися (хоча б частково) за наслідками наступних податкових періодів, а саме: не бути погашеним додатним значенням ПДВ наступних податкових періодів. Якщо у II податковому періоді різниця між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту за звітний період має від'ємне значення, то:

- бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченого платником у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам товарів/послуг або до Державного бюджету України, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України - сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги;
- залишок від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування включається до складу сум, що відносяться до податкового кредиту наступного податкового періоду (п. 200.4 ПКУ) (рис. 2.7).

...

Рис. 2.7. Послідовність зарахування від'ємного значення податку на додану вартість у II податковому періоді (у разі від'ємного значення податкових зобов'язань) [67, с. 62]

Цикл розрахункових операцій закінчиться періодом, в якому додатне податкове зобов'язання з ПДВ перебільшуватиме залишок від'ємного значення попереднього періоду.

Бюджетне відшкодування - це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності таких сум за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування (пп. 14.1.18 ПКУ).

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв відповідне рішення, подає органу ДПС податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації (п 200 7 ПКУ).

Протягом 30 календарних днів від граничного терміну подання податкової декларації з ПДВ податковий орган проводить камеральну перевірку заявлених до відшкодування сум і за наявності достатніх підстав протягом наступних 30 календарних днів - документальну позапланову виїзну перевірку (п 200 10 п 200 11 ПКУ).

У 5-денний термін після закінчення позапланової виїзної перевірки та підтвердження суми ПДВ до відшкодування орган ДПС надсилає Державній казначейській службі висновок про суми відшкодування ПДВ (п. 200.12 ПКУ).

Протягом наступних 5 операційних днів з моменту отримання такого висновку Державна казначейська служба перераховує бюджетне відшкодування на поточний рахунок суб'єкта підприємницької діяльності (п. 200.13 ПКУ). Забороняється обумовлювати або обмежувати виплату бюджетного відшкодування наявністю чи відсутністю доходів, отриманих від ПДВ в окремих регіонах України (п. 200.17 ПКУ).

Таким чином загальний максимально можливий строк отримання бюджетного відшкодування у загальному випадку становить:

..

Податковим кодексом України втілено інноваційний підхід до бюджетного відшкодування шляхом запровадження автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ.

У п. 200.19 Податкового кодексу визначено критерії, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування (рис. 2.8).

...

Рис. 2.8. Критерії, які дають право платникам ПДВ на отримання автоматичного бюджетного відшкодування [74, с. 172]

Порядок автоматичного відшкодування відрізняється від звичайного, насамперед, відсутністю можливої виїзної перевірки. Термін камеральної перевірки при цьому скорочується на 10 днів і становить 20 календарних днів (п. 200.18 ПКУ).

Такий механізм є досить поширеним у європейських країнах. Зокрема, в Бельгії, Португалії та Іспанії прискорено процедуру відшкодування ПДВ до щомісячного терміну. У Польщі зменшений період для повернення податку з 180 до 60 днів. У Франції з січня 2009 р. повернення ПДВ для компаній є щомісячним замість щоквартального, як було раніше. В Іспанії також повернути ПДВ можливо щомісячно замість щорічного терміну.

При автоматичному відшкодуванні камеральна перевірка здійснюється протягом 20 календарних днів після граничного терміну подання декларації. При такому відшкодуванні не проводиться виїзна перевірка та скорочуються встановлені законом терміни безпосереднього перерахування коштів платникові.

Порівняння строків бюджетного відшкодування при звичайному та автоматичному порядку наведено на рис. 2.9.

...

Рис. 2.9. Порівняння строків бюджетного відшкодування [74, с. 175]

Відповідно до п. 200.22 Податкового кодексу України, починаючи з 1 січня 2014 р. , камеральна перевірка податкової звітності платників податку, які мають позитивну податкову історію, проводитиметься протягом 5 календарних днів з дня подання податкової декларації.

Платники податку на додану вартість вважаються такими, що мають позитивну податкову історію, якщо протягом попередніх 36 послідовних місяців відповідають наступним критеріям:

- проти платника податку відсутнє рішення податкового органу про анулювання реєстрації платника ПДВ;
- платник податку завжди своєчасно подає звітність з ПДВ.

Єдиним джерелом сплати бюджетного відшкодування є доходи державного бюджету, оскільки цей загальнодержавний податок цілком надходить до Державного бюджету України.

Звітним (податковим) періодом по ПДВ є один календарний місяць, а у випадках, передбачених Податковим кодексом, календарний квартал, з урахуванням таких особливостей:

...

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Якщо звітним (податковим) періодом є квартал, податкова декларація подається протягом 40 календарних днів після закінчення кварталу.

Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

На досліджуваному підприємстві ТОВ „БМУ-ТРАНС” у 2013 р. не було від'ємного значення сум ПДВ до бюджету (рис. 2.10).

...

Рис. 2.10. Динаміка платежів у бюджет ТОВ „БМУ-ТРАНС” за 9 місяців 2013 р.

Як видно з рис. , ...

Висновки до розділу 2

У розділі 2 „Методика відображення в бухгалтерському обліку та звітності” здійснено дослідження методики формування податкового зобов'язання, податкового кредиту та суми належної до сплати у бюджет, а також документального забезпечення вказаних операцій. Це дозволяє нам сформулювати наступні висновки:

1. Сутність ПДВ слід розглядати через такі поняття, як: податковий кредит і податкове зобов'язання. Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України.

За 9 місяців 2013 р. на ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігалось стабільне збільшення обсягів реалізації. Певний спад доходів відбувся у березні (до 6933 грн.) та серпні (до 59459 грн.). Крива податкових зобов'язань повністю повторює криву обсягів постачання, що пояснюється відсутністю операцій, що звільняються від оподаткування, не є об'єктом оподаткування або

оподатковуються за ставкою 0%. Загалом за 9 місяців 2013 р. було нараховано 83 773 грн. податкового зобов'язання з ПДВ.

2. Первинним документом податкового обліку, який дає право на визнання податкових зобов'язань є податкова накладна. Податкову накладну видає продавець покупцеві за умови їхньої реєстрації як платників ПДВ. Вона є документом, що дає право:

- продавцю на визначення податкових зобов'язань;
- покупцю на зменшення податкових зобов'язань протягом звітного періоду на суму ПДВ, сплаченого у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких відносять до валових витрат (податковий кредит).

Оригінал податкової накладної надають покупцю товарів (робіт, послуг) на його вимогу. Податкові накладні заносяться до Єдиного реєстру виданих та отриманих податкових накладних, якщо сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить понад 10 тисяч гривень. За даними Реєстру виданих та отриманих податкових накладних складається Декларація з ПДВ.

3. Податковий кредит – це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається: дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Первинним документом податкового обліку, який дає право на визнання податкового кредиту є податкова накладна.

За 9 місяців 2013 р. на ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігалось стабільне збільшення обсягів придбання. Аналогічно до обсягів реалізації, певний спад витрат відбувся у березні (до 2784 грн.) та серпні (до 44360 грн.). Оскільки ТОВ „БМУ-ТРАНС” співпрацює лише з особами-платниками ПДВ і здійснює операції, що є об'єктом оподаткування ПДВ та не звільнені від оподаткування,

крива податкового кредиту повністю повторює криву обсягів придбання. Загалом за 9 місяців 2013 р. було нараховано 60936 грн. податкового кредиту з ПДВ.

4. У бухгалтерському обліку для відображення ПДВ використовується субрахунок 64 „Розрахунки за податками й платежами”. Для відображення податкового кредиту використовується субрахунок 644 „Податковий кредит з ПДВ”, а для податкового зобов’язання – 643 „Податкове зобов’язання з ПДВ”. Вони є транзитними і сума ПДВ на них відображається тимчасово - до проведення взаєморозрахунків з постачальниками і підрядниками.

5. Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податкового зобов’язання та податкового кредиту звітного періоду. Якщо різниця між сумою податкового зобов’язання та податкового кредиту за звітній період має від’ємне значення (I податковий період), така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку за попередні звітні періоди, а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (II податковий період). Якщо ж у II податковому періоді знову виникає від’ємне значення ПДВ, платник податку може претендувати на бюджетне відшкодування цієї суми або зарахування її до складу податкового кредиту III податкового періоду.

У 2013 р. не спостерігалось стабільності щодо платежів у бюджет ПДВ. У січні, лютому, а також липні 2013 р. на ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігався спад ділової активності, що призвело до спаду виручки, а відтак і до спаду сум ПДВ, сплачених у бюджет. Такі суми досягли відповідно 61 грн. у січні, 885 грн. у лютому та 985 грн. у липні. Така динаміка обумовлена сезонністю виробництва та відпусток, оскільки ТОВ „БМУ-ТРАНС” здійснює реалізацію будівельних матеріалів. Як видно з рис. ТОВ „БМУ-ТРАНС” жодного разу не мало від’ємних показників за платежами в бюджет щодо ПДВ. Загалом за 9 місяців 2013 р. було сплачено у бюджет 22837 грн. податку на додану вартість.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

3.1. Проблемні аспекти бухгалтерського фінансового обліку ПДВ

Бухгалтерський аспект обліку ПДВ досліджувало чимало вітчизняних експертів і вчених. Якщо експерти-практики вбачають роль бухгалтерського обліку в забезпеченні фінансової звітності потрібною інформацією, то науковці здебільше прагнуть реалізувати ідею „єдиного обліку”. Наприклад, В. Павлюк вважає ускладненим існуючий порядок застосовування субрахунків 643 і 644 [70, с. 50]. З метою спрощення бухгалтерських процедур в частині податкових зобов'язань автор пропонує застосовувати сальдові відомості за рахунком 36. У відомості додатково групуються дані про отримані аванси, визначається сальдо заборгованості на кінець місяця і на таку суму сальдо пропонується нараховувати податкове зобов'язання. Отриману суму ПЗ пропонується проводити такою самою проводкою як і в рекомендаціях Інструкції №141: д-т 643 — к-т 641.ПДВ. Різниця полягає лише в тому, що за Інструкцією її слід робити на кожну операцію надходження авансів, а за пропозицією науковця — підсумком за місяць.

Водночас В. Павлюк стверджує, що висловлені пропозиції щодо субрахунку 643 стосуються лише синтетичного обліку ПДВ. Натомість „аналітичний облік до цього субрахунку слід вести із записами сум ПДВ на підставі відповідних товарних і платіжних документів та податкових накладних на окремих рахунках за кожним із цих документів” [70, с. 53].

Не можна погодитися і з наступною тезою автора, коли він стверджує, що спрощений підхід до обліку податкових зобов'язань не впливає на розрахунки з бюджетом, оскільки платежі до нього здійснюються за підсумком господарських операцій за звітний місяць. Якщо мається на увазі відображення операцій в регістрах бухгалтерського обліку на субрахунку 641 ПДВ, то це помилкова

теза, оскільки за ПКУ дані субрахунків рахунку 64 не є підставою для заповнення рядків декларації з ПДВ.

З оглядку на сталу практику і норми податкового законодавства у продовж періоду з 1997 р. і до нього часу архаїчною виглядає норма п.16 Інструкції № 141: „Для складання податкової декларації з податку на додану вартість використовуються дані субрахунку 641 „Розрахунки за податками”, аналітичний рахунок „Розрахунки за податком на додану вартість”. Платники податку на додану вартість запроваджують ведення аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової декларації з податку на додану вартість та оперативного контролю розрахунків за податком на додану вартість”.

Нелогічність та методична недоцільність цієї норми Інструкції № 141 є очевидною, оскільки виконати її практично не можливо з причини того, що декларація з ПДВ має складатися лише за нормами розділу У ПКУ. тобто даних податкового обліку. Підтвердження такому висновку ми знаходимо у п. 201.15 ПКУ. де зазначено, що „декларація заповнюється за результатами зведеного обліку операцій з поставки і придбанням товарів (робіт, послуг). При цьому платник зобов'язаний вести реєстр виданих та отриманих податкових накладних, копію якого надає до податкового органу”.

Опоненти можуть зауважити, що норма п. 44.1 ПКУ зобов'язує платників податків вести облік доходів, витрат й інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування і/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, зв'язаних з нарахуванням і сплатою податків і зборів.

Зазначимо, що норма нього пункту є універсальною по відношенню до будь-якого податку. Проте в ній простежується наявний еkleктизм законодавця. Для порівняння; якщо бухгалтерську інформаційну базу реально використати для нарахування простих податків — екологічний, збір із воду тощо, то в такому складному і специфічному як ПДВ бухгалтерський підхід не спрацьовує. Саме тому в спеціальній статті 201 ПКУ про бухгалтерські джерела

декларації з ПДВ не згадується. Практика оподаткування є цьому підтвердженням. Інакше в практиці б не застосовували реєстр податкових накладних, який не є бухгалтерським реєстром у повному розумінні цього поняття. При чому, як ми зазначали раніше. Україна не є єдиною країною з виокремленим податковим обліком ПДВ.

Методики організації інформаційної база бухгалтерського обліку. Наступним методичним недоліком бухгалтерської методології виступає норма п. 16 Інструкції № 141, де зазначено, що у реєстрах бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, записи в яких здійснюються на підставі первинних документів (накладних, платіжно-розрахункових документів, податкових накладних, митних декларацій тощо). суми податку на додану вартість мають виділятися в окремі графи (дебет субрахунків 641 і 644). На наш погляд, використання податкових документів з метою бухгалтерських проведення є необґрунтованим з таких причин.

По-перше, вони містять специфічні показники, які немає потреби використовувати в бухгалтерському фінансовому обліку. Наприклад, згідно з розділом У ПКУ база оподаткування і суми ПДВ групуються на оподатковані операції, неоподатковані і звільнені від оподаткування. Така інформація для фінансового обліку не потрібна. В практиці вона і не відображується на рахунках бух обліку.

По-друге, лише податкова накладна та прирівнені до неї документи є підставою для віднесення сум до податкового кредиту у покупця. зареєстрованого як платник податку.

По-третє, податкова накладна не завжди видається платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, а лише на вимогу їх отримувача. Тобто з позицій бухгалтерського обліку порушується принцип безперервності документування операцій. Крім того, можливий варіант її виписки не щоденно, а підсумком за місяць.

Зазначені обмеження і відмінності лише на стадії первинного обліку, не кажучи вже про аналітичний облік, не залишають аргументів для прибічників

позиції Мінфіну щодо „єдиного обліку”. Ідея „єдиного обліку”, як ми зазначили раніше, є відголоском радянської школи обліку, яка вже не знаходить свого підтвердження в сучасних умовах законодавства і діяльності платників податків в умовах ринкових відносин, які є характерними для економік перехідного періоду (Україна. Росія та ін.).

Причини співпадання оборотів. На практиці відомі випадки неспівпадання оборотів за дебетом субрахунку 641 ПДВ з даними розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Причинами цього можуть бути: використання принципу першої події в податковому обліку: в податковому обліку можуть бути не відображені ті придбання, по яких відсутні належно оформлені податкові накладні постачальників. У бухгалтерському обліку такі операції слід відображувати. Оскільки вони, як правило, документально підтверджені належно оформленими товарними документами. З іншого боку, суми податкових зобов'язань за даними розділу I Реєстру податкових накладних та кредитовий обіг по субрахунку 641/ПДВ також можуть не співпадати. На її величин}” впливають різні чинники — використання принципу першої події в податковому обліку: невчасне проведення накладних, актів виконаних робіт, притримування сум зобов'язань з метою оптимізації податку тощо.

Вибір моделей обліку. Аналіз норм законодавства, практики і теоретичних досліджень свідчить, що на сьогодні в теоретичному аспекті можна виділити дві моделі обліку ПДВ: паралельного (автономного) обліку: послідовного (вбудованого) обліку. Характерним для другого варіанту є використання підсумкових місячних даних податкового обліку по сумах податкового зобов'язання та податкового кредиту для проведення на рахунках фінансового обліку — 643, 644, 641/ПДВ.

За нашими аудиторським спостереженнями, останній варіант є менш поширеним, хоча і більш раціональним. Такому становищі сприяють два чинники. По-перше, популярні автоматизовані програми передбачають саме перший варіант обліку. В цих умовах у бухгалтера не залишається вибору. По-

друге, варіанту вбудованого обліку перешкоджають численні специфічні моменти у порядку нарахування та ведення обліку відповідно до податкового законодавства. До останніх можна віднести систему пільг, звільнень і спеціальних режимів відповідно до статей розділу У 189. 191, 196. 197. 209) та підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ.

Схема паралельної (автономної) моделі податкового і фінансового обліку ПДВ, що застосовується в Україні, наведена рис. 3.1.

...

Рис. 3.1. Схема паралельної (автономної) моделі податкового і фінансового обліку ПДВ [50, с. 210]

За наведеною схемою очевидною є автономність інформації двох видів обліку у постачанні інформації фінансового обліку до балансу і звіту про фінансові результати, податкового обліку — до декларації з ПДВ та додатків до неї. Автономність забезпечується, з одного боку, самостійними елементами обліку, а з іншого — механізмом звіряння даних обох видів обліку (позначки пунктиром). Без такого звіряння зазначені системи могли б претендувати на статус незалежних.

На рівні реєстрів обліку звіряння підлягають окремі позиції аналітичного обліку, які синхронно відображуються в обох видах обліку, наприклад, сума відвантаження (постачання) товарів (окремо база ПДВ і сума податкового зобов'язання) по кожному покупцю. Зазначені позиції при умові коректного відображення мають співпасти.

На рівні декларації з ПДВ можливе звіряння загальної суми нарахованого ПЗ (розділ I) та ПК (розділ II) з місячними оборотами за субрахунком 641 ПДВ відповідно за кредитом та дебетом. Зазначені позиції за умови коректного відображення в реєстрах також мають співпасти. Проте існує певна група операцій, які не підлягають відображенню в фінансовому обліку у якості доходів, на які нараховується ПДВ (див. табл. 3.3). В результаті виникає неспівпадання сум ПЗ в податковому та бухгалтерському обліку. Такий підхід є

ознакою автономної моделі обліку. В моделі вбудованого обліку у продавців можливий підхід, коли усі податкові нарахування і звільнення будуть відображені за дебетом рахунків доходів або витрат та кредитом субрахунку 641 ПДВ. За такого варіанту суми ПЗ в обох видах обліку співпадатимуть.

Приклад неспівпадання даних різних видів обліку в умовах конкретного підприємства з нашої аудиторської практики наведено у табл. 3.1.

Як бачимо розбіжності (рядки виділено жирним шрифтом) у сумах сальдо на кінець кварталу складаються з розбіжностей сальдо на початок кварталу та накопичених розходжень протягом кварталу за рахунок відхилень у сумах податкових зобов'язаннях і податкового кредиту. Для отримання коректних співставних даних декларації та суми сальдо субрахунку 6415 слід елімінувати різниці, які виникають за рахунок;

- суми сплаченого митному органу імпортного ПДВ у звітному періоді;
- суми сплаченого до бюджету позитивного значення попереднього звітного періоду;
- перенесення сум від'ємного сальдо на відшкодування з бюджету в наступних періодах;
- помилок логічного характеру (некоректних проведення);
- помилок технічного характеру.

Таблиця 3.1

Порівняння складових ПДВ за даними фінансового (субрахунок 6415) та податкового обліку за 1 кв. 2013 р.

...

Як уже зазначалося, методика бухгалтерського фінансового обліку ПДВ регулюється Інструкцією № 141. Її положення ми розглядаємо як спосіб подолання розбіжностей між традиційними бухгалтерськими підходами до ПДВ як частини доходу підприємства, і нормами податкового законодавства.

Звернемо увагу, вона була прийнята у 1997 р. і періодично доповнювалася. Розпочавши зі старої методологічної бази. Мінфін не змінив

свого підходу до нього часу. Її положення не містять посилань на П(С)БО. З одного боку, сума ПДВ є частішою доходу підприємства продавця. В інших випадках вона може бути включена до складу витрат покупця або вартості його необоротних активів. Тому логічною є позиція ув'язати кореспонденцію за рахунком 64 з нормами П(С)БО 7. 15. 16.

Для окремих специфічних операцій, наприклад, на суму перевищення звичайної ціни продажу товарів, робіт, послуг, необоротних активів над фактичною ціною відповідно до п. 1.2 Інструкції № 141 передбачено кореспонденцію лише за дебетом 643 і кредитом 641. Невідомо, як надалі закрити субрахунок 643. Інструкція не дає відповіді на це питання. Вочевидь, на рівні синтетичного обліку суми цих субрахунків згортаються. Проте в активі балансу у складі інших оборотних активів відображується певна сума активу, який не відповідає критеріям визнання активу.

Модель взаємодії податкової та фінансової інформації з ПДВ в документах, реєстрах та звітності платника податку за чинним законодавством України наведено у дод. В 6.

3.2. Аудит і аналіз ПДВ

Функцією держави, в особі податкової адміністрації є контроль за сплатою податків. Одним із видів контролю є аудит. Для того, щоб провести якісний аудит, аудитору необхідно насамперед правильно встановити метод організації аудиту, провести анкетування ПДВ.

Аудитор при складанні плану перевірки повинен виробити аудиторську стратегію, скласти графік завершення основних етапів аудиту.

При складанні плану вивчаються напрями бізнесу замовника, історія його діяльності, нинішні умови, перспектива, територіальне розміщення, види готової продукції, ринки її збуту, перспективи розвитку виробництва, зміни у структурі виробництва й управління, останні зміни у функціонуванні фінансового та податкового обліку, наявність та ефективність внутрішнього

контролю. Для виявлення можливих порушень законодавства при введенні обліку ПДВ необхідно перевірити правильність організації обліку ПДВ на підприємстві, оцінити ступінь довіри даним обліку ПДВ на підприємстві та вибір методу перевірки ПДВ.

Метою проведення аудиту ПДВ є визначення правильності нарахування і сплати податку на додану вартість та достовірності відображення у звітності. Програма аудиту ПДВ має базуватись на якісних аспектах проведення аудиту: існування або наявності (I); повнота (II); права й обов'язки (III); оцінка та вимірювання (IV); подання та розкриття інформації (V).

У програмі аудиту ПДВ аудитор відображає основні процедури для вирішення головних завдань аудиторської перевірки (табл. 3.2). При первісному аудиті процедури залежать від ступеня довіри попередньому аудиті. Якщо аудит базується на даних попереднього аудиту, то в даному випадку необхідно уважно вивчити робочі документи попереднього аудиту або детальний облік ПДВ та визначити, чи адекватним був підхід попереднього аудитора.

Практичні рекомендації щодо аудиторських процедур. При проведенні перевірки податкового кредиту необхідно здійснювати:

... (рис. 3.2).

Типова робоча програма аудиту ПДВ [55]

...

Рис. 3.2. Порядок проведення аудиту податкового кредиту [55]

При проведенні перевірки податкового зобов'язання необхідно здійснювати (рис. 3.3):

....

...

Рис. 3.3. Порядок проведення аудиту податкового зобов'язання [55]

Під час перевірки складання податкової декларації з податку на додану вартість необхідно: порівнювати суми ПДВ, зазначені у податковій декларації з податку на додану вартість, з сумами ПДВ, отриманими заданими аудиту; за наявності сум ПДВ до відшкодування з бюджету перевіряти законність їх виникнення; порівняти нараховані (згідно з податковою декларацією з податку на додану вартість) та сплачені (згідно з платіжними розрахунками) суми ПДВ; порівнювати нараховані суми ПДВ за даними аудиту з сумами ПДВ, сплаченими згідно з платіжними розрахунками, та з наявністю переоплати на особових рахунках підприємства по ПДВ у ДП. Виявлені аудитором за допомогою розроблених програм порушення заносяться до робочих документів, а потім знаходять відображення у відповідних підсумкових документах.

Документальне оформлення аудиту складається з двох видів документів: робочих та підсумкових (узагальнення результатів аудиту). Результати аудиторської перевірки аудитор оформляє висновком про якість складеної замовником бухгалтерської документації та декларацій. Додаткові процедури мають базуватись на необхідності глибшого розуміння контролю, виявлення численних суттєвих помилок у податковому обліку та систематичного

порушення податкового законодавства, а також на оцінці того, чи були основні процедури достатні для досягнення мети аудиту.

Запропонована програма аудиту, в якій відображені основні процедури для розв'язання головних завдань аудиторської перевірки, дає змогу охопити всі господарські операції з ПДВ. Розроблена типова програма аудиту ПДВ може бути використана аудитором при перевірці будь-якого підприємства.

Мети аудиту ПДВ буде досягнуто, якщо аудитор після проведеного анкетування та складання робочих документів достовірно, об'єктивно та відповідно до чинного законодавства зможе висловити свою думку у звіті й висновку надати рекомендації щодо альтернативних напрямів справляння ПДВ. Іншим методологічним аспектом оподаткування ПДВ є економічний аналіз, який належить до економічних наук, його основна мета – вивчення діяльності господарюючих суб'єктів. Економічний аналіз вивчає діяльність підприємства і його структурних підрозділів у тісному взаємозв'язку з розвитком техніки і технології з метою оцінки результатів господарської діяльності і виявлення резервів.

Економічний аналіз господарської діяльності – це комплексне вивчення роботи підприємств і структурних підрозділів з метою виявлення можливостей підвищення ефективності виробництва (рис.3.4).

...

Рис. 3.4. Завдання аналізу ПДВ [55]

Аналіз податку на додану вартість включає такі розрахунки:

Розрахунок суми внеску ПДВ до бюджету або його відшкодування

(ΣПДВ): $\Sigma \text{ПДВ} = (P - Z) \times n$,

де P – вартість товарів підприємства до реалізації (база оподаткування);

Z – закупівельна вартість товарів, матеріалів, послуг інших підприємств (база оподаткування);

n – ставка податку на додану вартість (у частках одиниці).

Визначення питомої ваги податкового кредиту в податковому зобов'язанні (ПДВ_{пв}):

$$\text{ПДВ}_{\text{пв}} = \Sigma \text{ПК} / \Sigma \text{ПЗ}, \quad (3.1)$$

де $\Sigma \text{ПК}$ – сума податкового кредиту податку на додану вартість;

$\Sigma \text{ПЗ}$ – сума податкового зобов'язання податку на додану вартість.

Визначення питомої ваги податку на додану вартість у податках, які сплачує підприємство (ПВ_{пдв}):

$$\text{ПВ}_{\text{пдв}} = \Sigma \text{ПДВ} / \Sigma \text{П}, \quad (3.2)$$

де $\Sigma \text{ПДВ}$ – сума ПДВ, яку сплатило підприємство за звітний період;

$\Sigma \text{П}$ – сума усіх податків, яку сплатило підприємство за звітний період.

Визначення динаміки ПДВ за періодами діяльності підприємства у вартісних одиницях (Д Σ ПДВ):

$$\text{Д}\Sigma \text{ПДВ} = \Sigma \text{ПДВЗ} - \Sigma \text{ПДВП}, \quad (3.3)$$

де $\Sigma \text{ПДВЗ}$ – сума податку на додану вартість у звітному періоді;

$\Sigma \text{ПДВП}$ – сума податку на додану вартість у попередньому періоді.

Розрахунок динаміки податку на додану вартість за періодами у відсотках:

$$\text{Д}\% \text{ПДВ} = (\Sigma \text{ПДВЗ} / \Sigma \text{ПДВП}) \times 100\%. \quad (3.4)$$

Запропонована методика аналізу податку на додану вартість допоможе проаналізувати ПДВ за попередній період і дасть змогу спрогнозувати правильну податкову політику на майбутнє [55].

Розглядаючи тему ПДВ, можна натрапити на факти, які свідчать про неоднозначне тлумачення законодавчих норм, що призводить до багатьох суперечок між платниками податків і податковими органами.

3.3. Податкове планування для оптимізації ПДВ

Проблеми планування та оптимізації податкових платежів розглядалася такими авторами, як Т. Афонська [13], П.Говорова [24], Ю.Лермонтов [46],

Дж.Сандерленд [91], Е.Чупрова [13] та іншими. Незважаючи на велику кількість публікацій, присвячених проблематиці податкового планування ПДВ та податку на прибуток, серед них украй мало праць, у яких висвітлюються теоретичні питання побудови системи податкового планування та оптимізації на підприємстві. Дослідження проводяться в основному з позицій практичних рекомендацій керівникам, бухгалтерам, економістам із податків, роз'яснюють методику законного зниження податкових відрахувань, що в принципі суперечить цілям макроекономічної політики держави.

Т. Афонська стверджує, що оптимізація і мінімізація податкових зобов'язань – однорідні поняття, хоча податкове планування – більш цивілізована, законна і необхідна діяльність у середині будь-якої організації [13, с. 129]. Ю.Лермонтов [46] зазначає, що оптимізація ПДВ та податку на прибуток – це система різних схем і методик, яка дозволяє вибрати оптимальне рішення для конкретного випадку господарської діяльності організації та здатна принести максимальний ефект саме у момент створення організації, оскільки планування майбутньої діяльності відбувається за умов, коли ще не зроблено помилок, як важко виправляти надалі; правильна оптимізація оподаткування (оптимізація оподаткування, здійснювана законними методами) і прогнозування забезпечують стабільне становище організації на ринку, тому що дозволяють уникнути великих збитків у процесі господарської діяльності [46, с. 18].

Значна кількість економістів підтримує П. Говорова [24] та Е. Ковтун [27], які розглядають мінімізацію ПДВ та податку на прибуток як часткове звільнення від сплати податку [9, с. 87]. Це законний спосіб зниження податкового тягара для підприємств, на відміну від ухилення від сплати ПДВ та податку на прибуток.

Зниження податкового тягара здійснюється за рахунок використання різних пільг (про які не всі знають або не вміють ними користуватися), застосування певних норм законів сприяє не лише економії фінансових резервів підприємства, але в певних умовах дозволяє фінансувати розширення

діяльності за рахунок економії на податках або навіть за рахунок повернення податкових платежів з бюджету. Таким чином, мінімізація ПДВ та податку на прибуток передбачає не зменшення податку, а збільшення всіх фінансових ресурсів підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогоднішній день оптимізація ПДВ та податку на прибуток є предметом податкового прогнозування і планування, які є основою ринкових стосунків усіх господарюючих суб'єктів і економічних об'єктів з різними формами власності.

Податкове планування ПДВ та податку на прибуток входить в практику господарського життя комерційних організацій як складова загальноекономічного планування, а стратегічне планування – як найважливіша складова частина. Таким чином, податкове планування пов'язане зі своєчасними внесками до бюджетів усіх рівнів і до позабюджетних фондів.

Оптимізація податкових платежів є одним з найважливіших питань для бізнесу. Будь-яке підприємство зацікавлене в мінімізації ПДВ та податку на прибуток. У свою чергу, податкові органи намагаються виявити схеми ухилення від сплати ПДВ та податку на прибуток і нарахувати якомога більше податків у ході перевірок як камеральних, так і виїзних.

У міру розвитку податкової культури платників у податковій термінології все частіше стали з'являтися такі терміни, як „податкове планування”, „уникнення податків”, „обхід податків”, „податкова оптимізація”, „мінімізація податків”.

Дж. Сандерленд визначає ці поняття так [91, с. 64]:

- Податкове планування – це цілеспрямована діяльність підприємства, орієнтована на максимальне використання всіх нюансів чинного законодавства з метою досягнення найвищого фінансового результату шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з точки зору її податкових наслідків.

Податкове планування („taxplanning”) - це законний спосіб обходу податків з використанням пільг, що надаються законом, і прийомів зменшення

податкових зобов'язань. Суть його виражається у визнанні за кожним платником податків права застосовувати всі допустимі законами засоби, прийоми і способи (у тому числі і пропуски в законодавстві) для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань [9, с. 79].

Як завдання податкового планування ПДВ та податку на прибуток, зокрема, може виступати [13, с. 51]:

- мінімізація податкових втрат організації по якому-небудь конкретному податку або збору;
- мінімізація податкових втрат по сукупності податків, що обчислюються на базі одного і того ж об'єкту оподаткування ;
- мінімізація по всій сукупності податків і зборів, платником яких є організація.

Податковий тиск на суб'єктів господарювання в Україні є відомою проблемою. Ні для кого не новина, що в результаті ряду, здавалося б прибуткових операція після сплати податків та інших платежів, у кращому випадку можна залишитися без прибутку. Для того щоб не потрапити в таку ситуацію, необхідно оптимально використовувати в своїй діяльності податкове планування [4, с. 197].

Важливо вміти „правильно” сплачувати податки. Для цього треба розуміти що є об'єктом оподаткування, яка ставка податку, які терміни сплати податків. Всі попередні висновки повинні бути засновані на нормах чинного податкового законодавства.

Абсолютно нормальними і законними є дії, спрямовані на зменшення податкових платежів шляхом оптимізації ПДВ та податку на прибуток. При цьому використовуються легальні механізми, засновані на використанні можливостей, наданих заплутаним податковим законодавством.

Через недосконалість законодавства є багато способів оптимізації податкових зобов'язань у податковому плануванні. Хоча вказані заходи й гарантують певний ефект, виражений у грошовому еквіваленті, необхідно

враховувати також значні ризики, пов'язані з реалізацією таких схем на практиці.

Характерною рисою планування податків є його альтернативність, що, власне кажучи, і забезпечує можливість податкової оптимізації;

...

Існує поширена думка, що оптимізація проводиться лише з метою максимального законного зниження ПДВ та податку на прибуток. В цьому випадку її часто називають податковою мінімізацією. Оптимізація ПДВ та податку на прибуток - це крупніше завдання, що стоїть перед фінансовим управлінням підприємством, ніж мінімізація ПДВ та податку на прибуток. Оптимізація оподаткування набагато ширша: окрім мінімізації, її інструментами є відстрочення сплати ПДВ та податку на прибуток, зменшення суми сплачуваних до бюджету „живих” засобів та інші.

Для досягнення максимально ефективних результатів оптимізація ПДВ та податку на прибуток вимагає злагодженої роботи команди податкових юристів і бізнес-консультантів. Завдання перших [13, с. 54]: побудова і виведення схеми оптимізації ПДВ та податку на прибуток, адаптація схеми з точки зору правового поля.

Завдання других: забезпечення нормального впровадження схеми у вже існуючу матрицю бізнес-процесів. Сучасні методи оптимізації ПДВ та податку на прибуток не такі ефективні, як методи агресивної оптимізації і перш за все це пов'язано з тим, що податок на додану вартість, як непрямий податок, фактично неможливо оптимізувати, не порушуючи чинне законодавство. Сучасні методи податкової оптимізації ПДВ та податку на прибуток засновані на поєднанні спеціальних податкових режимів із загальним режимом оподаткування. Ці методи володіють однією безперечною перевагою – вони законні.

Характеристику найпоширеніших методів [9, с. 7] здійснення ухилень від сплати податку наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Характеристика найпоширеніших методів здійснення ухилень від сплати податків

...

Під податковим плануванням розуміють планування з метою оптимізації податкових платежів [91, с. 24].

Податкове планування ПДВ та податку на прибуток - це право платника податків здійснювати заходи, спрямовані на легальне зменшення своїх податкових платежів, засноване на праві всіх суб'єктів права захищати свої права.

Порівняльні дані по кожному з цих механізмів наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Порівняльна характеристика механізмів зниження податкових платежів

...

Незважаючи на те, що усі три механізми активно використовуються платниками ПДВ та податку на прибуток, викладеними саме в такій послідовності, вони є не тільки еволюцією від простого до складного, але й еволюцією характеру взаємин між бізнесом і державою, свого роду історією пошуку ними розумного компромісу. Аналіз практики застосування податкового планування ПДВ та податку на прибуток показує, що усі методи, механізми, підходи і прийоми використовуються переважно комплексно, у тісному взаємозв'язку один з одним. Використання ж їх „в чистому вигляді” спостерігається тільки на окремих прикладах певних операцій або в доволі обмеженій кількості одиничних випадків.

Перед тим, як почати процес впровадження системи податкового планування, необхідно визначити три умови:

- потреби у податковому плануванні на кожному конкретному підприємстві;
- фінансові можливості підприємства для організації податкового планування;
- розмір самого підприємства та чисельність його штату.

Для визначення першої умови варто підрахувати реальне податкове навантаження на підприємство.

Результати таких підрахунків допоможуть прийняти рішення, які заходи потрібно проводити (табл. 3.5)

Таблиця 3.5

Диференціація заходів з податкового планування

...

Необхідність податкового планування ПДВ та податку на прибуток закладена в самому податковому законодавстві, яке передбачає ті або інші податкові режими для різних ситуацій, допускає різні методи для числення податкової бази і пропонує платникам ПДВ та податку на прибуток різні податкові пільги, якщо вони діятимуть в бажаних владним органам напрямках. Крім того, податкове планування обумовлене зацікавленістю держави в наданні податкових пільг в цілях стимулювання якої-небудь сфери виробництва, категорії платників податків, регулювання соціально-економічного розвитку.

Кожний із спеціальних методів податкового планування ПДВ та податку на прибуток має свою сферу застосування, тому вибір конкретного методу визначають специфічні особливості поставленої в процесі податкового планування мети [90, с. 24].

Застосування схем оптимізації ПДВ та податку на прибуток не рекомендується, тому що воно пов'язане:

– ...

Податкове планування ПДВ та податку на прибуток на підприємстві, безумовно, є потрібним. Але необхідно співвідносити мотиви податкового планування зі стратегічними пріоритетами підприємства (його місією). І, звичайно, ефективність податкового планування (дохід, який підприємство планує отримати в результаті застосування схем оптимізації) завжди слід порівнювати з витратами на його проведення [46, с. 68].

Досягнення бажаних результатів від оптимізації податкових платежів залежить від контролю та реальних засобів впливу на всіх учасників схем на всіх етапах податкового планування.

Отже, податкове планування ПДВ та податку на прибуток передбачає багатоваріантний підхід до розгляду наслідків договірних відносин у межах формування податкових зобов'язань із ПДВ, що передбачає ефективність використання схем залежно від ситуації.

Перспективою подальших досліджень у цьому напрямку є аналіз ефективності застосування схем оптимізації податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств у податковому обліку.

Отже, при оптимізації ПДВ та податку на прибуток можуть вирішуватися й інші фінансові завдання, метою яких є не зниження податків, а збільшення доходів суб'єкта підприємницької діяльності після сплати податкових платежів. Адже мінімізація одних податків може призвести до збільшення інших, а згодом – до штрафних санкцій з боку податкових органів. Інакше кажучи, штрафні санкції можуть перевищити за планований ефект від мінімізації ПДВ та податку на прибуток.

Висновки до розділу 3

У розділі 3 „Аудит як інструменти вдосконалення податкових розрахунків з податку на додану вартість” здійснено дослідження методики аудиту, аналізу та податкового планування податку на додану вартість, що дозволяє нам зробити наступні висновки:

1. Аудитор при складанні плану перевірки повинен виробити аудиторську стратегію, скласти графік завершення основних етапів аудиту. Метою проведення аудиту ПДВ є визначення правильності нарахування і сплати податку на додану вартість та достовірності відображення у звітності. Запропонована програма аудиту, в якій відображені основні процедури для

розв'язання головних завдань аудиторської перевірки, дає змогу охопити всі господарські операції з ПДВ. Розроблена типова програма аудиту ПДВ може бути використана аудитором при перевірці будь-якого підприємства.

2. Аналіз податку на додану вартість включає такі розрахунки:

- Розрахунок суми внеску ПДВ до бюджету або його відшкодування
- Визначення питомої ваги податку на додану вартість у податках, які сплачує підприємство (ПВПДВ)
- Визначення динаміки ПДВ за періодами діяльності підприємства у вартісних одиницях (ДСПДВ)
- Розрахунок динаміки податку на додану вартість за періодами у відсотках

Запропонована методика аналізу податку на додану вартість допоможе проаналізувати ПДВ за попередній період і дасть змогу спрогнозувати правильну податкову політику на майбутнє

3. У міру розвитку податкової культури платників у податковій термінології все частіше стали з'являтися такі терміни, як „податкове планування”, „податкова оптимізація”, „мінімізація податків”. Оптимізація оподаткування набагато ширша: окрім мінімізації, її інструментами є відстрочення сплати ПДВ та податку на прибуток, зменшення суми сплачуваних до бюджету „живих” засобів та інші.

Найпоширеніших методів здійснення ухилень від сплати податку є:

- ухилення шляхом приховування сум доходів, отриманих від реалізації продукції або приховування інших об'єктів оподаткування;
- ухилення від сплати податків шляхом завищення витрат, які відносяться до собівартості продукції;
- припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, його реорганізація або надання послуг без відповідної реєстрації;
- ухилення від сплати податків шляхом нелегального використання робочої сили;
- ухилення від сплати податків шляхом використання пільг;
- ухилення від сплати податків шляхом підроблення документів.

Існує три механізми зниження податкових платежів: 1) ухиляння від сплати податків; 2) уникнення податків; 3) податкове планування.

Аналіз практики застосування податкового планування ПДВ та податку на прибуток показує, що усі методи, механізми, підходи і прийоми використовуються переважно комплексно, у тісному взаємозв'язку один з одним.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі вивчено нормативно-правові засади регулювання оподаткування податком на додану вартість, здійснено критичну оцінку сутності і формування податкового кредиту та зобов'язання; вивчено організаційні засади податкового контролю з боку державних контролюючих органів та незалежних аудиторів. Результати дослідження, що проводилось на базі показників діяльності ТОВ „БМУ-ТРАНС” дають підстави для наступних висновків і пропозицій:

1. ПДВ – це непрямий податок на додану вартість, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, який включається у вигляді надбавки у цін у товару, робіт, послуг. Цей податок повністю сплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг.

2. Сплачують ПДВ лише особи, що зареєстровані в органах ДПІ як платники ПДВ і мають присвоєний номер і відповідне свідоцтво. Особа зобов'язана зареєструватись платником ПДВ у випадку якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. гривень (без урахування податку на додану вартість), крім особи, яка є платником єдиного податку.

3. Особа-платник ПДВ нараховує вказаний податок у разі якщо вона:

- здійснює операції, що є об'єктом оподаткування ПДВ;
- такі операції не звільнені від оподаткування ПДВ;
- такі операції не оподатковуються за ставкою 0%.

Отже, слід розрізняти операції, що 1) є об'єктом оподаткування ПДВ, 2) не є об'єктом оподаткування ПДВ; 3) є об'єктом, але звільнені від оподаткування ПДВ.

4. Ставки ПДВ встановлюються від бази оподаткування у таких розмірах:

- а) 20% відсотків (буде введена в дію з 01.01.2015 р. ставка 17%);
- б) 0 відсотків.

За основною ставкою оподатковуються операції, що є об'єктом оподаткування, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування та операцій, до яких застосовується нульова ставка. За ставкою 0% оподатковуються операції, визначені ПКУ.

5. Сутність ПДВ слід розглядати через такі поняття, як: податковий кредит і податкове зобов'язання. Податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України.

За 9 місяців 2013 р. на ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігалось стабільне збільшення обсягів реалізації. Певний спад доходів відбувся у березні (до 6933 грн.) та серпні (до 59459 грн.). Крива податкових зобов'язань повністю повторює криву обсягів постачання, що пояснюється відсутністю операцій, що звільняються від оподаткування, не є об'єктом оподаткування або оподатковуються за ставкою 0%. Загалом за 9 місяців 2013 р. було нараховано 83 773 грн. податкового зобов'язання з ПДВ.

6. Первинним документом податкового обліку, який дає право на визнання податкових зобов'язань є податкова накладна. Податкову накладну видає продавець покупцеві за умови їхньої реєстрації як платників ПДВ. Податкові накладні заносяться до Єдиного реєстру виданих та отриманих податкових накладних, якщо сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить понад 10 тисяч гривень. За даними Реєстру виданих та отриманих податкових накладних складається Декларація з ПДВ.

7. Податковий кредит – це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. За 9 місяців 2013 р. на ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігалось стабільне збільшення обсягів придбання. Аналогічно до обсягів реалізації, певний спад витрат відбувся у березні (до 2784 грн.) та серпні (до 44360 грн.). Оскільки ТОВ „БМУ-ТРАНС” співпрацює лише з особами-платниками ПДВ і здійснює операції, що є об'єктом оподаткування ПДВ та не звільнені від оподаткування, крива податкового кредиту повністю повторює криву обсягів придбання. Загалом за 9 місяців 2013 р. було нараховано 60936 грн. податкового кредиту з ПДВ.

8. У бухгалтерському обліку для відображення ПДВ використовується субрахунок 64 „Розрахунки за податками й платежами”. Для відображення податкового кредиту використовується субрахунок 644 „Податковий кредит з ПДВ”, а для податкового зобов'язання – 643 „Податкове зобов'язання з ПДВ”. Вони є транзитними і сума ПДВ на них відображається тимчасово - до проведення взаєморозрахунків з постачальниками і підрядниками.

9. Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту звітного періоду. У 2013 р. не спостерігалось стабільності щодо платежів у бюджет ПДВ. У січні, лютому, а також липні 2013 р. на ТОВ „БМУ-ТРАНС” спостерігався спад ділової активності, що призвело до спаду виручки, а відтак і до спаду сум ПДВ, сплачених у бюджет. Такі суми досягли відповідно 61 грн. у січні, 885 грн. у лютому та 985 грн. у липні. Така динаміка обумовлена сезонністю виробництва та відпусток, оскільки ТОВ „БМУ-ТРАНС” здійснює реалізацію будівельних матеріалів. Як видно з рис. ТОВ „БМУ-ТРАНС” жодного разу не мало від'ємних показників за платежами в бюджет щодо ПДВ. Загалом за 9 місяців 2013 р. було сплачено у бюджет 22837 грн. податку на додану вартість.

10. Важливе значення має контроль повноти і правильності сплати ПДВ. Одним з видів такого контролю є аудит. Аудитор при складанні плану перевірки повинен виробити аудиторську стратегію, скласти графік завершення

основних етапів аудиту. Запропонована програма аудиту, в якій відображені основні процедури для розв'язання головних завдань аудиторської перевірки, дає змогу охопити всі господарські операції з ПДВ. Розроблена типова програма аудиту ПДВ може бути використана аудитором при перевірці будь-якого підприємства.

11. Одним із методів аудиту є аналіз податку на додану вартість, що включає такі розрахунки:

- розрахунок суми внеску ПДВ до бюджету або його відшкодування;
- визначення питомої ваги податку на додану вартість у податках, які сплачує підприємство (ПВПДВ);
- визначення динаміки ПДВ за періодами діяльності підприємства у вартісних одиницях (ДСПДВ);
- розрахунок динаміки податку на додану вартість за періодами у відсотках;

Запропонована методика аналізу податку на додану вартість допоможе проаналізувати ПДВ за попередній період і дасть змогу спрогнозувати правильну податкову політику на майбутнє.

12. У міру розвитку податкової культури платників у податковій термінології все частіше стали з'являтися такі терміни, як „податкове планування”, „податкова оптимізація”, „мінімізація податків”. Оптимізація оподаткування набагато ширша: окрім мінімізації, її інструментами є відстрочення сплати ПДВ та податку на прибуток, зменшення суми сплачуваних до бюджету „живих” засобів та інші.

Існує три механізми зниження податкових платежів: 1) ухиляння від сплати податків; 2) уникнення податків; 3) податкове планування. Аналіз практики застосування податкового планування ПДВ та податку на прибуток показує, що усі методи, механізми, підходи і прийоми використовуються переважно комплексно, у тісному взаємозв'язку один з одним.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 34 + 1 положення (стандарти) бухгалтерського обліку. – К.: Видавець Паливода А.В., 2012. – 320с.
2. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121,
3. Адамик О.В. Податкове планування: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – 150 с.
4. Адамик О.В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства // Галицький економічний вісник. – 2004. – № Випуск 1. – С. 109-114.
5. Адамик О.В. Способи формування в обліку податкового зобов'язання з податку на прибуток // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №1. – С. 20-25
6. Адамик, О. В. Бази і сховища даних – інформаційний фундамент бухгалтерського обліку та аналізу // Економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні проблеми діяльності підприємств: колективна монографія/ за заг. ред. Л. М. Савчук, М. Фіц.–Дніпро: Герда, 2016.–528 с. ISBN 978-617-7097-58-6. – С. 330-341
7. Алексеєва А.В., ВереничО.Г. Облік і звітність в оподаткуванні. Практикум.: Навчально – методичне видання. – КНТЕУ, 2011. – 38 с.
8. Аналіз господарської діяльності: Навч. посібн. Реком. МОНУ для студ. ВНЗ / За ред. Сіменко І.В., Косової Т.Д. – К. : ЦУЛ, 2013. – 384с.
9. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології: Монографія / Білоус В.Т., НіколаєвВ.П., ЧугаєвА.О. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2012.– 231с.
- 10.Андропова О.Ф., Афанасьєва Т.А. Реалії податкової системи України // Економічний простір. –2009. – №20/2. – С. 151 – 163.
- 11.Антіпов О. М., Новоточинова О. О. Податкове планування як засіб оптимізації сплати пдв та податку на прибуток –[Електронний ресурс] – Режим

доступу: http://irbis – nbuv.gov.ua/cgi – bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Nvdu_2013_10_3.pdf

12. Атамас П. Й. Фінансовий облік: практикум [текст]. Навч. посіб. / за заг. ред. А. П. Атамаса. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 444 с.

13. Афонська Т.А. Які кроки по „законній мінімізації” податків сьогодні ще можуть вважатися допустимими? // Економічний простір, №28/2, 2010. – С. 128 – 133.

14. Бідюк О.О. Облік і звітність в оподаткуванні [текст]: навч. посіб. / О.О.Бідюк, Є.Ю. Шара, – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 496 с.

15. Білова Н.А. Зменшуємо податкові зобов'язання щодо ПДВ / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 98. – С. 78 – 84

16. Бухгалтерський облік (частина II): Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 „Облік і аудит” / За ред. доктора економічних наук, професора В.Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 324 с.

17. Бухгалтерський облік і аудит. Термінологічний українсько – російсько – англійський словник [Текст]/ Ю. А. Верига [та ін.]. – К.: ЦУЛ, 2013. – 292 с.

18. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві: навчальний посібник / за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: КНТЕУ, 2012. – 395с.

19. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для вищої школи. / Садовська І.Б. / Луцьк. нац. техн. ун – т. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

20. Бухгалтерський облік: фінансовий та податковий / Шара Є.Ю., Бідюк О.О., Соколовська – Гонтаренко Ї.Є. – К.: Центр учбової літератури., 2011. – 456 с.

21. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік. Навч. посіб. / Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидеєва Л. І. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.

22. Валютні операції. Порядок здійснення та обліку: практичний посібник / упоряд. Лівшиц Д.М. – К.:ЦУЛ, 2012. – 342с.

- 23.Герасименко А.Г. Аналіз і контроль концентрації суб'єктів господарювання: підручник /А.Г. Герасименко. – К.:КНТЕУ, 2012. – 484с.
- 24.Говоров П. О. Налоговое планирование: аргументы за и против// Юридическая практика. – 2010.–№21.– С.2 – 3.
- 25.Господарський кодекс України від 16.01.03. № 436 – IV. [Елек тронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua
- 26.Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 р. № 1798 – XII (в ред. 03.08.2010 на підставі 2453 – 17). [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua
- 27.Данілов О. Д. Податок на додану вартість: проблема оптимізації адміністрування /О. Д. Данілов // Вісник податкової служби України. –2009. – № 12. – С. 45–48.
- 28.Дедекаєв В.А., Коломієць Т.А. Використання стратегічного аналізу у виявленні схем ухилення від сплати податків // Збірник наукових праць Ірпінської фінансово – юридичної академії (економіка, право). – 2013. – Вип. 2. – С. 60 – 65
- 29.Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навчальний посібник /І.М. Дмитренко. – К.:Кондор – Видавництво, 2013. – 398с.
- 30.Добродій Т. Податок на доходи фізичних осіб / Т. Добродій // Вісник податкової служби України. – 2011. – №4. – С. 11 – 19.
- 31.Дробязко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу (CD) : Навч. посібн. Реком. МОНУ для студ. ВНЗ / С. І. Дробязко, Т. М. Козир, С. Б. Холод ; За ред. Атамаса П.Й. – К. : ЦУЛ, 2012. – 416с.
- 32.Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2012. – 364с.
- 33.Задорожний О. Податок на прибуток підприємств / Задорожний О. // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 1 .– С.3 – 17.
- 34.Іванов Ю.Б., Карпова В.В. Податковий облік та звітність: Підручник. – К., 2012. – 525 с.

35.Калінеску Т. В. Адміністрування податків (CD) : Рекомендовано МОНУ для студ. ВНЗ / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька – Гармаш, В. В. Демидович. – К. : ЦУЛ, 2013. – 290с.

36.Касич А. О., Онищенко О. В. Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – 2013. – Випуск 1/2013 (78). – с. 172 – 180.

37.Кашуба В.Д. Вплив податку на додану вартість на діяльність суб'єктів підприємництва // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 1 (63). – С. 93 – 95

38.КононоваА. Податок на додану вартість / КононоваА. // Вісник податкової служби України. – 2011. – №1. – С.27 – 31.

39.Конспект лекцій з курсу „Податковий облік” (для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 6.030509 „Облік і аудит” 0501 – „Економіка і підприємництво”, спеціальності „Облік і аудит”) / О.Є. Власова; Харк. нац. акад. міськ. госп – ва. – Х. – ХНАМГ – 2010. – 218 с.

40.Кривов'язюк І.В. Економічна діагностика [Текст]: навч. посібник/ І. В. Кривов'язюк. – К.: ЦУЛ, 2013. – 456 с.

41.Крисоватий А.І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори [Текст]: Монографія / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

42.Крупка Я. Д. Фінансовий облік. Підручник. — К: 2013. –551с.

43.Крупка Я.Д. Основні принципи та суттєві обмеження інформаційного забезпечення процесу інвестування // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка. – Випуск 1, 2002. – С.90 – 92.

44.Кузьменко Г.І. Вплив діючого порядку обліку податкових зобов'язань з ПДВ на показники фінансової звітності та шляхи його удосконалення // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університет. Економічні науки. – 2013. – Вип. 23. – С. 371 – 378

- 45.Кундря – Висоцька О.П. Бухгалтерський фінансовий облік[Текст]: навч.посібник/ О. П. Кундря – Висоцька. – К.: УБС НБУ, 2012. – 399 с.
- 46.Лермонтов Ю.П. Оптимізація оподаткування: рекомендації по численню і сплаті податків / Лермонтов Ю. П.//Вісник податкової служби України. – 2007., № 1 – 2 (428 – 429). – С. 17 – 21.
- 47.Литвин Р. П. Облікова політика: курс лекцій / Р. П. Литвин. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 106 с.
- 48.Лищенко О.Г., Багатова А.В. Методологічні аспекти обліку, контролю і економічного аналізу оподаткування підприємства в контексті соціологічного аналізу // Гуманітарний вісник ЗДІА. – 2008. – Випуск 32. – С. 147 – 157
- 49.Максімова В. Ф., Артюх О. В. Облік у системі оподаткування: Навч. посібник – Одеса: ОНЕУ, Ротапринт, 2013. – 267 с.
- 50.Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [текст] : навчально – практичний посібник / О.І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
- 51.Мариняк М.В. Історичні етапи оподаткування податком на додану вартість в Україні. Електронний ресурс: [http://ic.faaaf.org.ua/pdf/104 – istorichni – etapi – opodatkovannya – podatkom – na – dodanu – vartist – v – ukraini.pdf](http://ic.faaaf.org.ua/pdf/104-istorichni-etapi-opodatkovannya-podatkom-na-dodanu-vartist-v-ukraini.pdf)
- 52.Матухно О.М. Методи вдосконалення електронного контролю при адмініструванні ПДВ // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – с. 276 – 285
- 53.Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум [Текст]: навч. посібник/ Т. Г. Мельник. – К.: Кондор, 2013. – 425 с.
- 54.Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635
- 55.Методичні рекомендації щодо складання програми аудиту податку на додану вартість / Сахарцева І., Кривоший О., Мелехова Т. // Вісник податкової служби України. – К.: 2005, № 21.
- 56.Мороз Ю.Ю. Облікова політика підприємства в частині формування витрат на робочу силу // Вісник ЖДТУ. – 2013. – 1 (63). – С. 155 – 159

57. Мосейчук В.О. Зворотна тара як засіб оптимізації ПДВ // Податкове планування. – 2010. – № 2. – С. 65 – 69

58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73

59. Невмержицький Є.В. Правові проблеми боротьби з економічною злочинністю і корупцією: Навч. посіб. – К.: АПСВ, 2011. – 415 с.

60. Облік і аудит: Навчально – методичний посібник для самостійного вивчення нормативних дисциплін бакалавра з обліку і аудиту. / Навч. посібник / Овчарик Р.Ю. , Кам'янська О.В. , Тітаренко Г.Б. , Перейминовк Т.А. , Ісаєва А.А. , Сорокіна Л.В. , Комаров К.С. , Савкова О.М. , Бояринова К.А., Золотарьова Н.С. – К.: Видавництво Ліра – К, 2013. – 618с.

61. Облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посібник/ Л. А. Янковська [та ін.]. – Львів: Магнолія 2006, 2013. – 384 с.

62. Облік у зарубіжних країнах: Рек. МОНмолодьспорт України як навч. посіб. для студ. ВНЗ / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, С. І. Мельник, Н. В. Хоменко. – К. : ЦУЛ, 2013. – 216 с.

63. Облікова політика: навч. посіб. для студ. спец. „Облік і аудит” денної та заочн. форм навчання / Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, К.А. Ягмур. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. – 196 с.

64. Облікове забезпечення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: Навчальний посібник / За ред. Метелиці В.М., Мельничука Б.В. – [3 – е вид., доп. і перероб.]. – К.: ТОВ "Всеукраїнський інститут права і оцінки", 2012. – 140 с.

65. Оксанич О.Е. Калькуляція собівартості продукції, робіт та послуг [Текст]: навч. посібник/ О. Е. Оксанич, І. А. Волкова, О. О. Миронова. – К.: ЦУЛ, 2013. – 326 с.

66. Оподаткування в Україні: Навч. посіб. / Дєєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. та ін. / За ред. Н. І. Редіної. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 544 с.

67. Оподаткування суб'єктів підприємництва: Навч. посіб. / Л.П. Сідельникова, Т.В. Чижова, Я.В. Якуша. – К.: Видавництво Ліра – К, 2013. – 424 с.
68. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова; 2 – е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
69. Охрамович, О.Р. Теоретичні і практичні аспекти формування облікової політики підприємств в сучасних умовах господарювання / О.Р. Охрамович // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 5. – С. 190 – 194.
70. Павлюк Облік ПДВ: шляхи вдосконалення / П.М. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №1. – С. 49 – 54
71. Петренко С.М. Аудит : теорія і практика застосування міжнародних стандартів [Текст]: навч. посібник/ С. М. Петренко, І. М. Пальцун. – Львів: Магнолія 2006, 2013. – 520 с.
72. Піскунова Н. В. Принципи формування облікової політики та чинники впливу на її вибір // Наукові записки. Серія „Економіка”. – 2013. – Випуск 23. – С. 174 – 177
73. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція щодо його застосування: [Офіційний текст]. – К.: Видавець Паливода А.В., 2012. – 140с.
74. Податкова система: Навчальний посібник. Л.П. Сідельникова, Н.М. Костіна. – Київ: Ліра – К, 2013. – 604 с. – 2 – ге видання, перероб. і доп.
75. Податковий кодекс України від 02.12.2010 N 2755 – VI, ВР України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 „Зобов'язання”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/)

79. Попова С.М. Організація податкового контролю: науково – практичний посібник /С.М. Попова, В.Д. Понікаров, О.В. Кожушко. – К.:ЦУЛ, 2013. – 290с.

80. Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Наказ Міністерства доходів і зборів України 25.11.2013 № 708

81. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навчальний посібник /М.Ф. Огійчук, Л.Г. Панченко, Л.О. Сколотій, Т.П. Шев’якова, В.В. Посилаєв; [за ред. М.Ф. Огійчука. – 2 – е вид., перроб. і доп. – К.:Алерта, 2013. – 608с.

82. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами [Текст]: навч. посібник/ ed. : М. Ф. Огійчук. – 2 – е вид., перероб. і доп.. – К.: Алерта, 2013. – 608 с.

83. Про затвердження форм та порядку заповнення та подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ ДПА України від 25.01.2011 №41 [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua

84. Про затвердження форми податкових декларацій збору за спеціальне використання води: наказ ДПА України від 24.12 2010 № 1009 [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua

85. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку її заповнення: наказ ДПА України від 21.12.2010 №969 [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua

86. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення: наказ ДПА України від 24.12.2010 №1002 [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua

87. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико – методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

88.Романова Л. Наказ про облікову політику: усе до ладу // Інтерактивна бухгалтерія. – 2014. – 6 січня

89.Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник /І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: ЦУЛ, 2013. – 688с.

90.Саєнко Т.М. Податкове планування – від загальних принципів до конкретних прикладів /Т. Саєнко // Баланс. – 2009. – № 93. – С. 23 – 26

91.Сандерленд Дж. Налоговое планирование. Основы. – М.: Новое Бюро, 2010. – 201с.

92.Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [Текст]: монографія/ Т. М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.

93.Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія /Т.М. Сльозко. – К.:ЦУЛ, 2013. – 304с.

94.Сторожук Т.М., Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань // Збірник наукових праць Ірпінської фінансово – юридичної академії (економіка, право). – 2013. – Вип. 2. – С. 66 – 71.

95.Стрельніков О.І. Звітність підприємства [Текст]: навч.посібник/ О. І. Стрельніков, Ю. Л. Петрушевський. – Львів: Магнолія 2006, 2013. – 312 с.

96.Судово – бухгалтерська експертиза (за кредитно – модульною системою навчання): навчально – практичний посібник /В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.А. Шепелюк, Т.С. Журба; [за заг. ред. О.О. Шумейка]. – К.:Кондор – Видавництво, 2013. – 406с.

97.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. – 6 – те вид., доповн. і переробл. – К.: Алтера, 2013. – 982 с.

98.Фіксований сільськогосподарський податок: загальні положення, облік і звітність: навчально – практичний посібник / Чабанюк О. М., Мединська Т. В. – К.: Алерта, 2014. – 246 с.

99.Фінансовий облік 2: Навчальний посібник / Ткаченко Н. М., Борович

О.В., Цюцяк І.Л. – К.: Алерта, 2014. – 456 с.

100. Фінансовий облік: підручник / [Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я., Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Мельник Р. О., Романів Р. В.] – К.: Хай – Тек Прес, 2013. – 551 с.

101. Фінансовий облік: практикум [Текст]: навч. посібник/ ред. : П. Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2013. – 444 с.

102. Харко Д.О. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації // Вісник Львів. ун – ту, серія юрид. Вип. 52, 2011. – С. 351 – 357.

103. Шило В.П. Судово-бухгалтерська експертиза: підручник /В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.А. Шепелюк; [за ред.. О.М. Брадул, В.В. Сопко]. – К.:Кондор – Видавництво, 2013. – 543 с.