

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Дарина Олександрівна Майковець

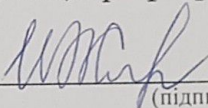
КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

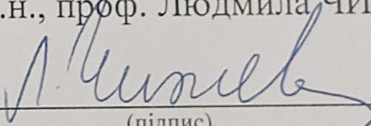
«Облік та звітність розрахунків за податком на додану вартість»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

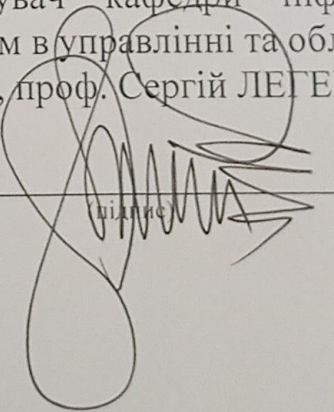
Науковий керівник
д.е.н., проф. Ірина ЖИГЛЕЙ


(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Людмила ЧИЖЕВСЬКА


(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК


(підпис)

Житомир
2024 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	10
1.1. Поняття та зміст податку на додану вартість, його місце у податковій системі України.....	10
1.2. Нормативне регулювання податку на додану вартість.....	18
1.3. Анотований огляд вітчизняної літератури з питань обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ та основні зміни, які відбулись під час дії воєнного стану.....	23
1.4. Порівняння податку на додану вартість в Україні з іншими країнами.....	35
Висновки до розділу 1.....	43
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»	46
2.1. Економіко-організаційна характеристика ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» та організація бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на ньому	46
2.2. Порядок визначення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ та документальне оформлення цих операцій.....	51
2.3. Відображення розрахунків за ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку.....	61
2.4. Фінансова та податкова звітність розрахунків за ПДВ.....	70
Висновки до розділу 2.....	77

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЙОГО ОБЛІКУ.....	80
3.1. Аналіз основних показників діяльності ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»	80
3.2. Організація та методика аналізу розрахунків за ПДВ на прикладі діяльності ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»	88
3.3. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ	96
Висновки до розділу 3.....	104
РОЗДІЛ 4. МЕТОДИКА ВИКЛАДАННЯ ТЕМИ «ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ» В КУРСІ «ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ»	106
4.1. Методика викладання лекції на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні»	106
4.2. Методика викладання практичних занять на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні»	119
Висновки до розділу 4.....	127
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	129
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	133
ДОДАТКИ.....	147
Додаток А. Наказ про облікову політику ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ».....	147
Додаток Б. Статут товариства з обмежено відповідальністю «МАГІЯ КОМФОРТУ»	160
Додаток В. Основна інформація щодо ПДВ.....	175
Додаток Г. Нова форма податкової накладної та розрахунку коригування	177

Додаток Д. Податкова накладна, видана ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»...	184
Додаток Е. Типи причин, з яких податкова накладна не надається покупцю.....	186
Додаток Ж. Приклад розрахунку коригування.....	187
Додаток З. Оборотно-сальдова відомість за 2021-2023 роки.....	188
Додаток И. Головна книга за 64 рахунком.....	194
Додаток К. Нова податкова декларація та додаток 1.....	198
Додаток Л. Податкова декларація ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ».....	209
Додаток М. Фінансова звітність ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» за період 2021-2023 роки.....	215

ВСТУП

Жодна сучасна країна не може існувати без податкової системи, оскільки саме податки є основним джерелом наповнення бюджетів країн. Вони акумулюються та перерозподіляються для досягнення загального добробуту в країні, забезпечення усіх верств населення та державних суб'єктів господарювання, які існують та функціонують за рахунок державних коштів.

Податкові системи нестабільні та постійно змінюються. Це залежить як від зовнішніх, так і від внутрішніх факторів, які мають вплив на країни. Тобто, законодавчі органи влади намагаються підлаштувати за допомогою змін податкові системи до реалій кожної з країн. Тому питання щодо податків завжди є актуальними та потребують дослідження та пропозицій щодо вдосконалення. До податкової системи належить значна кількість податків, кожен з яких відігріє свою роль та має свої особливості, але варто виділити податок на додану вартість (ПДВ), оскільки він має найвагоміший вплив на доходи державного бюджету. Частка ПДВ в структурі податкових надходжень до бюджету є найбільшою і складає понад 45 %. Так, в 2021 р. розмір надходжень від ПДВ з вітчизняних та імпортованих товарів склав 536489,2 млн.грн., що склало 48,5 % всіх податкових надходжень; у 2022 р. – 467001,0 млн. грн. (47,7 %), у 2023 р. – 580797,3 млн. грн. (48,3 %), а станом на 01.11.2024 р. – вже склав 606294,1 млн. грн. (45,6 %) [92]. Основною суттю цього податку є саме наповнення державного бюджету, тому незважаючи на складну систему нарахування та адміністрування він є основою податкової системи та саме щодо нього застосовується найбільша кількість змін та новацій.

У магістерській кваліфікаційній роботі було розглянуто дослідження науковців, щодо ПДВ таких, як: Бовкун О.А. [4], Масленніков Є.І. та Гусєв А.О. [24], Артюх О.В. [1], Скрипник С. [78], Головай Н. [10]. Наведені дослідники здійснювали роботи у напрямку аналізу державного бюджету, податкових новацій та змін під час дії воєного стану, що відповідає питанням, які розглянуті у дипломній роботі.

Метою магістерської кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних і практичних положень ведення бухгалтерського обліку, проведення аналізу та представлення інформації щодо обліку та звітності розрахунків за ПДВ, а також розгляд новацій щодо ПДВ в податковій системі України та дослідження досвіду іноземних держав.

Відповідно до мети, поставлено вирішити такі *завдання*:

- дослідити поняття та зміст податку на додану вартість, визначити його місце у податковій системі України;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання податку на додану вартість;
- здійснити анотований огляд вітчизняної літератури з питань обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ та проаналізувати основні зміни, які відбулись під час дії воєнного стану;
- порівняти особливості оподаткування податком на додану вартість в Україні з інших країнах;
- розглянути економіко-організаційну характеристику ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» та організацію бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на ньому;
- дослідити порядок визначення податкового кредиту та податкових зобов'язань, визначити основні моменти щодо документального оформлення операцій з ПДВ;
- визначити порядок відображення операцій з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку;
- розкрити порядок відображення інформації про ПДВ в фінансовій та податковій звітності;
- проаналізувати основні показники діяльності ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»;
- розкрити особливості організації та методики аналізу розрахунків за ПДВ на прикладі діяльності ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»;

- запропонувати шляхи удосконалення обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ;

- розглянути методику викладання лекції та практичних занять на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні».

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу операцій з податку на додану вартість на ТОВ «Магія комфорту», основною діяльністю якого є оптова торгівля металевими виробами, водопровідним, опалювальним устаткуванням та приладами для такого устаткування. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних та методичних засад щодо обліку та аналізу операцій з ПДВ на підприємстві.

У процесі написання магістерської кваліфікаційної роботи застосовувались такі загальнонаукові та спеціальні *методи дослідження*: спостереження, що дало змогу виявити специфіку організації обліку та аналізу розрахунків за ПДВ на прикладі ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»; узагальнення – для формулювання висновків щодо нормативно-правового регулювання та особливостей обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ; порівняння, що дозволило зіставити систему оподаткування ПДВ в Україні та інших країнах; групування – при класифікації інформації за основними аспектами організації обліку та аналізу; синтез і аналіз – для детального вивчення особливостей розрахунків за ПДВ, їх впливу на фінансову звітність та економічні показники підприємства. Також було застосовано метод індукції для узагальнення наукової та практичної інформації про ПДВ та визначення шляхів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення. Окрім того, використано метод анотованого огляду літератури для систематизації знань з тематики дослідження та методичний підхід для розробки рекомендацій щодо викладання обліку розрахунків за ПДВ у навчальному процесі.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти України, які регулюють облік і оподаткування податком на додану вартість, наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів, присвячені питанням обліково-

аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ, аналітичні звіти та огляди, матеріали спеціалізованих бухгалтерських видань. У процесі дослідження були опрацьовані внутрішні документи ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ», зокрема фінансова та податкова звітність, облікові реєстри, первинна документація, що стосується розрахунків за ПДВ. Інформаційне забезпечення доповнено даними офіційної статистики, інформаційними базами Міністерства фінансів України, Державної податкової служби, а також результатами власного аналізу та спостережень.

Наукова новизна дослідження полягає у розвитку теоретичних та методичних положень, щодо ПДВ, його обліку та звітності.

Зокрема, новизна дослідження полягає у наступному:

- підхід, щодо формування державного бюджету, основна частина доходів складається з податкових надходжень, основним податком який спрямований на наповнення державного бюджету є ПДВ, тому держава своїми діями сприяє зростанню надходжень від податків;

- в Україні існує високе податкове навантаження на громадян, оскільки вони є кінцевими платниками податку, варто переглянути встановленні ставки та зробити оцінку, щодо можливості встановлення пільгових ставок на певні категорії товарів;

- реформування податкової системи, щодо ПДВ необхідне та важливе, але зміни мають в собі нести полегшення нарахування та справляння податків, наближення до стандартів ЄС, а не зміни у назвах та кількостях рядків в декларації.

Результати дослідження мають *практичне значення* оскільки у кваліфікаційній роботі описанні основні аспекти, щодо законодавства, їх застосування та на основі цього можливості для вдосконалення, зокрема:

- аспекти, щодо законодавства, які описані у кваліфікаційній роботі можуть мати практичне застосування, але це потребує внесення змін на державному рівні;

- основною пропозицією є зниження податкового навантаження на громадян, але основною складністю є війна в країні, оскільки зниження ставок

призведе до скорочення податкових надходжень та можливості фінансування видатків;

- новації, впровадженні, щодо ПДВ мали позитивний вплив на формування податкової системи та наповнення державного бюджету, тому варто продовжувати вносити зміни, щодо наближення стандартів до ЄС та розглянути можливість врегулювання подвійного оподаткування.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження було апробовано під час участі в наступних наукових конференціях: Всеукраїнська науково-практична on-line конференція здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвячена Дню науки за темою «Особливості обліку цільового фінансування небюджетних прибуткових організацій» [22]. Окрім того, було опубліковано наукову статтю за темою «Оподаткування податком на додану вартість в Україні в умовах економічної нестабільності» [16].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Поняття та зміст податку на додану вартість, його місце у податковій системі України

В умовах постійного розвитку держав та зміни тенденцій, щодо розвитку та формування економіки, як в середині країни так і міжнародної економіки та організації співпраці між країнами, кожна держава формує власне податкове законодавство для створення певних специфічних умов для бізнесу який провадить свою діяльність у певній державі та здійснює відрахування до державного бюджету для підтримання процесу життєдіяльності. Україна не є виключенням, оскільки саме податки є основною складовою надходжень до державного бюджету. Податки не є сталим показником та їх обсяги активно змінюються, на основі надходжень до державного бюджету можна зробити аналіз, щодо змін у економічному середовищі країни, оцінити активність діяльності підприємств, часто податки можуть бути взаємопов'язаними. Доприкладу, якщо активно скорочуються надходження з ПДВ це також, може привести до скорочення податку на прибуток, оскільки скорочується активність діяльності підприємств. У період останніх п'ятих років на економіку України та формування податкового законодавства та наповнення бюджету вплинуло багато зовнішніх факторів, тому при розгляді податкових надходжень можна зробити поділ на три часових періоди. Перший часовий проміжок включає в себе 2019 рік, який характеризує стабільний розвиток держави без впливу вагомих зовнішніх факторів, другий часовий проміжок включає в себе 2020-2021 роки, тобто період пандемії та третій часовий проміжок 2022-2023 роки, період активних бойових дій на території України (рис. 1.1).

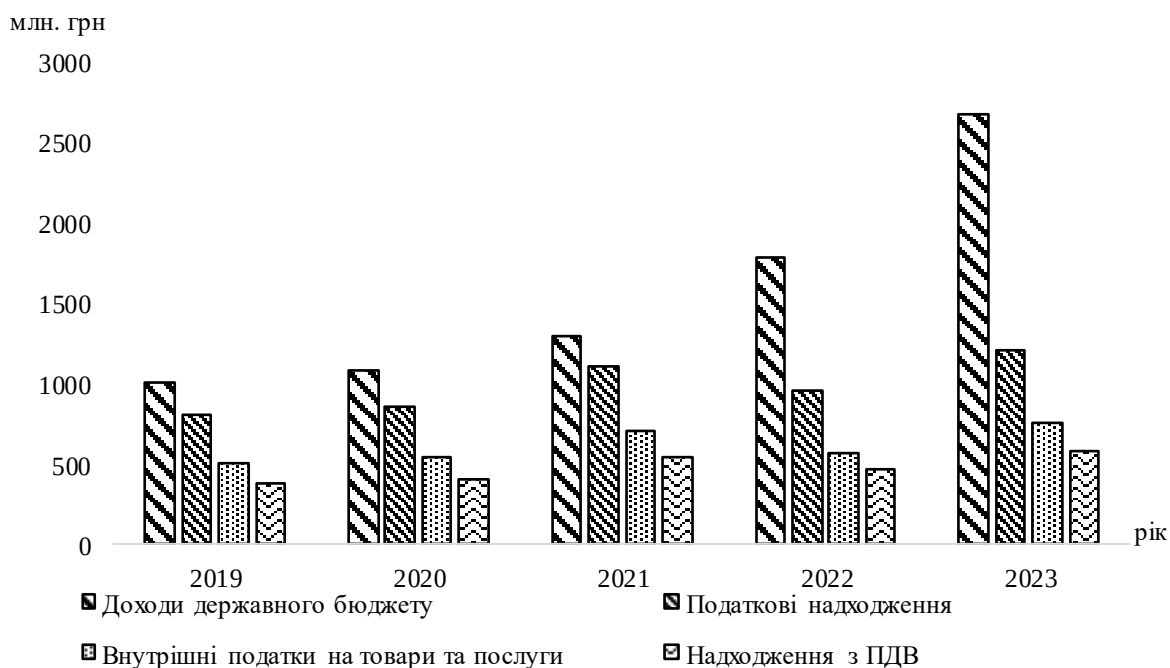


Рис. 1.1. Надходження державного бюджету у період 2019-2023 років [95]

На графіку (рис. 1.1) відображено дані щодо надходження до державного бюджету, з інформації відображеної на графіку можна зробити висновок, що у період останніх п'яти років надходження до державного бюджету зростають, особливо стрімке зростання відбулось у 2022 та 2023 роках, але варто зазначити, що такі зміни відбулись не за рахунок активного розвитку держави, а через неподаткові надходження, які надійшли до державного бюджету як фінансова допомога, що було спричинено активними бойовими діями на території України. Загалом до 2022 року саме податкові надходження складали основну частку надходжень до державного бюджету варто зазначити, що під час війни податкові надходження складають половину від загальних надходжень до державного бюджету. Що ж стосується самих податків та їх складових, то їх можна поділити на п'ять основних груп:

- податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості;
- рендна плата та плата за використання інших природних ресурсів;
- внутрішні податки на товари та послуги;

- податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції;
- інші податки та збори.

Найбільш дохідними є саме внутрішні податки на товари та послуги, незважаючи на те, що саме податки, які належать до цієї групи підлягають відшкодуванню, їх дохідність все одно зростає та є основною складовою в формуванні державного бюджету. Отож, варто глибше розглянути податок на додану вартість, основні чинники, які на нього впливали та зміни, які були внесені щодо обраного податку [13].

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент).

Основою для розрахунку ПДВ виступає додана вартість – знов створена вартість підприємством за рахунок його власних факторів виробництва (землі, капіталу, робочої сили, підприємництва). Відповідно, додана вартість складається з: 1) ренти, оренди; 2) амортизації; 3) заробітної плати; 4) прибутку.

Облік ПДВ та визначення сум цього податку нерозривно пов'язані з такими основними поняттями:

Податкове зобов'язання – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання, встановленим ПКУ.

Податковий кредит – сума ПДВ, на яку платник цього податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена за правилами, встановленими ПКУ.

Бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення ПДВ платнику цього податку (за умови підтвердження правомірності бюджетного відшкодування).

Надходження з податку на додану вартість у період 2019-2023 рр. наведено на рис. 1.2.

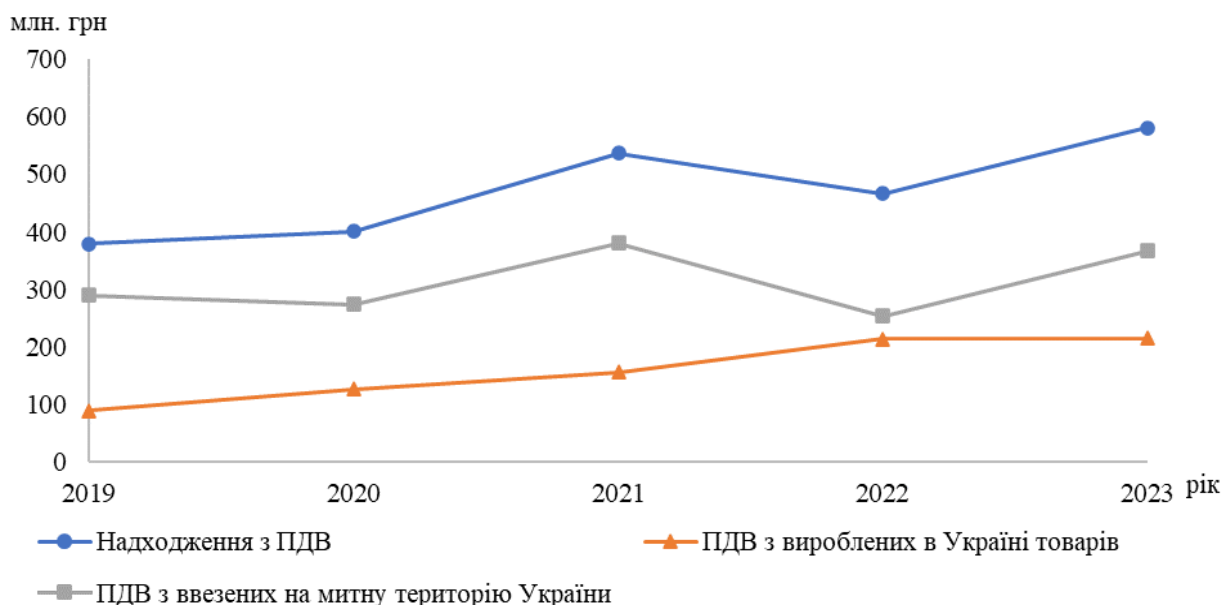


Рис.1.2. Надходження з податку на додану вартість у період 2019-2023 роки [95]

До 2021 року загальні надходження з ПДВ зростали, у 2020 році зростання було невисоким, що було спричинене пандемією та карантинами, які сповільнили всі економічні процеси в країні, але у 2021 році відбулось активне зростання надходжень, це було спричинене активним розвитком інтернет торгівлі, оскільки через карантинні обмеження бізнесу довелось знаходити нові можливості для збуту товару. Інтернет торгівля почала активно розвиватись та застосовуватись як великими так і малими підприємствами, також бізнес почав активно використовувати онлайн формат роботи для послуг, які не потребують фізичної наявності співробітника для надання послуги, тому це позитивно вплинуло та дало новий поштовх для підтримання діяльності Українського бізнесу та поповнення державного бюджету. Натомість вже у 2022 році відбулось скорочення таких надходжень, в основному через скорочення ПДВ з товарів ввезених на територію України. До основними причинами, які вплинули на ПДВ у зазначений період відносяться зміни, які були внесені до законодавства України, для недопущення занадто високого зростання цін на найбільш необхідні товари для підтримання життєдіяльності держави, яка зіткнулась з війною на своїй території. Так при ввезенні на митну територію України товарів

та послуг, які спрямовувались на користь Збройних Сил України, Національної гвардії України, підрозділів територіальної оборони, інших воєнізованих формувань України, були внесені зміни, що такі операції звільняються від оподаткування. Платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи відповідно до Податково кодексу України були звільнені від оподаткування ПДВ будь-яких операцій з ввезення на митну територію України будь-яких товарів в режимі імпорту. Також, щодо фізичних осіб було введено митний режим на ввезення будь-яких транспортних засобів в режимі імпорту, дія такого нововведення було призупинено в липні 2022 року. Також, на обсяги доходів з ПДВ вплинули зміни, щодо ставки податку на паливні матеріали, яка склала 7%, також, було введено специфічну ставку у розмірі 2% для будь-яких фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб-суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у тому числі ті, які раніше перебували на загальній системі оподаткування, вони могли без будь-яких обмежень щодо обсягу доходу, кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, зареєструватися платниками єдиного податку третьої групи за ставкою 2% від доходу, тобто перейти на спрощену систему оподаткування. Наведений перелік мав вплив на скорочення надходжень, до бюджету від ПДВ, але варто зазначити, що у перші місяці війни багато підприємств припинили свою діяльність внаслідок руйнувань, захоплення територій, знаходження на небезпечних для підтримання діяльності територіях, мобілізації працівників та ряду інших факторів, впродовж декількох місяців відновили діяльність підприємства, які мали можливість працювати та продовжувати свою діяльність у допустимих для себе обсягах, але нажаль існує велика кількість бізнесів, які не змогли вистояти у цей період через фактори, які від них не залежали. Варто зазначити, що скорочення загальних надходжень з ПДВ відбулось, але вони знизились лише на 12,95%, натомість надходження з ПДВ з вироблених в Україні товарів зросло на 37,29% основними причинами є зростання попиту на товари першої необхідності та будівельні матеріали, незважаючи на міграцію, яка відбулась за межі країни, попит на товари зріс, оскільки велика частка товарів купується для допомоги

Збройним силам України, не через благодійні організації, які мають право на звільнення від ПДВ, а громадянами України, які закупають товари у магазинах не застосовуючи жодні пільги [95]. У 2023 році загальний обсяг надходжень від ПДВ зріз в основному це було спричинено відміною деяких податкових пільг. Також, до факторів, які вплинули на ПДВ у 2022-2023 роках варто віднести зростання цін на товари та послуги, що було спричинене знеціненням національної валюти та скороченням податкового відшкодування (рис. 1.3).

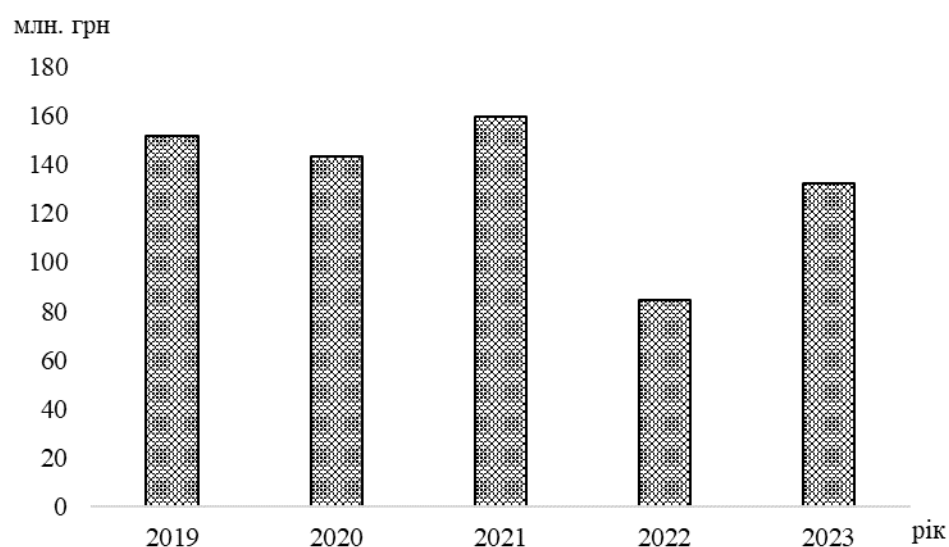


Рис. 1.3. Відшкодування з податку на додану вартість у період 2019-2023 роки [95]

Загалом відшкодування з ПДВ упродовж довоєнних років знаходились на приблизно однаковому рівні, але у 2022 році вони значно скоротились, що було спричинене зростанням видатків та потребою у додаткових фінансах для підтримання життєдіяльності країни. Але у 2023 році такі відшкодування зросли, що є позитивним свідченням про здатність країни покривати видатки бюджету.

На думку багатьох іноземних теоретиків, ПДВ завжди є найважливішим податковим надходженням у країнах, що розвиваються [84, 90, 91, 94].

Система оподаткування, частиною якої є ПДВ, також слід розглядати як соціальну відповідальність держави перед своїми громадянами. Зокрема, від початку повномасштабного вторгнення росії на територію України було

прийнято ряд законів, які можна визнати соціальною відповідальністю перед бізнесом та громадянами [37, 70], оскільки допомогли вистояти бізнесу у перші місяці війни.

Основним пунктом серед змін в оподаткуванні було запровадження особливої системи оподаткування. Так, суб'єкти господарювання мали право обрати третю групу платника єдиного податку та сплачувати податок у розмірі 2 % від суми доходу. На час переходу на спрощену систему оподаткування такі суб'єкти перебували у статусі платника ПДВ, реєстрація платника ПДВ не анулювалась, а була призупиненою на період перебування такого суб'єкта господарювання на третій групі єдиного податку. Через такі зміни були зменшені надходження до державного бюджету України, але завдяки ним велика частка суб'єктів господарювання не припинила свою діяльність, а у надскладних обставинах працювали, при необхідності – змінювали свою діяльність, підтримували та продовжують й надалі підтримувати Збройні Сили України.

Але з 1 серпня 2023 р. було внесено зміни до ПКУ та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану, спрямовані на відновлення довоєнного стану системи оподаткування. Основною метою цих змін є збільшення надходжень до державного бюджету. Зокрема, ці зміни стосувались й ПДВ: для платників податку, для яких було призупинено реєстрація ПДВ, відновлено права та обов'язки щодо ПДВ за товарами, які були придбані, виготовлені або ввезені на митну територію України з ПДВ до початку застосування особливостей оподаткування. Якщо такі активи були використані (поставлені, реалізовані) в період застосування особливої системи оподаткування, то суб'єкт господарювання був зобов'язаний не пізніше 31 жовтня 2023 р. нарахувати податкові зобов'язання відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ. При цьому база оподаткування визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на перше число місяця, в якому вони були використані (поставлені, реалізовані), а в разі відсутності обліку

необоротних активів – виходячи із звичайної ціни, за товарами – виходячи з вартості їх придбання.

Державні органи влади повернули розмір податків, поновили податкові перевірки, відновили застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, відновили застосування штрафних санкцій за порушення порядку використання РРО/ПРРО, проте зі зменшеними розмірами штрафних санкцій. За порушення, вчинені у період з початку дії воєнного стану та до 1 серпня 2023 р., штрафні санкції не застосовуються, пеня не нараховується, а нарахована пеня за цей період підлягає списанню. Збережено право добровільної сплати ЄП і ЄСВ для прифронтових територій та територій можливих бойових дій. Законодавством передбачено розширення пільгового режиму звільнення від оподаткування ПДФО щодо благодійної допомоги, переданої на користь волонтерів для цілей забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії країни-агресора.

Тобто, держава при внесенні змін у законодавство врахувала труднощі, які можуть виникнути, та залишили спеціальні умови для суб'єктів господарювання, які продовжують працювати на небезпечних територіях, є найбільш уразливими та не можуть провадити свою діяльність, застосовуючи усю свою потужність. Але діяльність таких суб'єктів дуже необхідна та важлива для забезпечення людей, які залишаються на тих територіях, та військових.

Таким чином, держава дала час для адаптації до роботи у військовий час та дотрималась таких Цілей сталого розвитку, як ціль 8 «Гідна праця та економічне зростання» та ціль 17 «Партнерство заради стійкого розвитку». Підтримка бізнесу збоку держави дуже важлива, зміни, щодо податків допомогли вистояти бізнесу та економіці. І відновлення системи оподаткування до довоєнного стану дасть можливість збільшити надходження державного бюджету та врегулювати нарахування та сплату податків.

1.2. Нормативне регулювання податку на додану вартість

Податок на додану вартість в Україні вперше був запроваджений Верховною Радою на початку 1992 р. відповідно до «Закону про ПДВ», який набрав чинності у 1993 р. та на сьогодні вже не є чинним.

З 2011 р. основним документом, який регулює порядок нарахування та сплати ПДВ, є Податковий кодекс України. Розділ V Податкового кодексу визначає базу оподаткування, ставки ПДВ (основна ставка – 20%, пільгова – 7%), категорії платників, порядок подачі декларацій та відшкодування податку тощо. Цей документ постійно оновлюється змінами та доповненнями (з моменту його введення в дію до нього внесено близько 250 змін та доповнень). Оподаткування ПДВ при імпорті, експорті та інших митних режимах щодо товарів врегульовано Митним кодексом України.

Закон України "Про захист прав споживачів" включає положення щодо ПДВ у контексті захисту прав споживачів, зокрема, обов'язковість зазначення ПДВ у цінах для кінцевих споживачів. Окремі питання щодо ПДВ врегульовані постановами Кабінету Міністрів України та наказами Міністерства фінансів України. Основні наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Постанови КМУ, що регулюють окремі питання оподаткування ПДВ

№ з/п	Назва документа	Зміст документу
1	2	3
1	Постанова Кабінету Міністрів України від 25 січня 2017 року № 26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [65]	Ця постанова затверджує процедуру ведення відкритого <i>Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ</i> . Вона забезпечує автоматичний процес відшкодування ПДВ платникам податку, які мають право на це. У постанові визначені терміни, порядок подання заяви та механізм розгляду і відшкодування
2	Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [13]	Визначає механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків

Продовження таб. 1.1

1	2	3
3	Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість. Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 [67]	Затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість
4	Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307 [68]	Затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної
5	Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість. Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130 [63]	Визначається порядок: – реєстрації платників податку на додану вартість; – анулювання реєстрації платників податку на додану вартість; – ведення реєстру платників податку на додану вартість; – присвоєння індивідуального податкового номера платника податку на додану вартість; – оприлюднення даних з Реєстру; – перереєстрації платників податку на додану вартість; – ведення документації при реєстрації / анулюванні реєстрації платників податку на додану вартість; – формування і надання витягів та довідок з Реєстру. Визначаються форми: – заяв про реєстрацію платників податку на додану вартість; – документів про анулювання реєстрації платників податку на додану вартість; – журналів реєстрації платників податку на додану вартість; – інших документів з питань реєстрації / анулювання реєстрації, перереєстрації платників податку на додану вартість; – запитів про отримання витягу та довідки з Реєстру; – витягу та довідки з Реєстру.

Джерело: узагальнено автором на основі [13,63,65,67,68]

Таким чином, постанови Кабінету Міністрів України та накази Міністерства фінансів України уточнюють технічні аспекти адміністрування ПДВ, звітності, реєстрації платників ПДВ та ведення податкової звітності тощо.

Міжнародні угоди та нормативні акти Європейського Союзу (ЄС), що регулюють ПДВ, мають значний вплив на систему ПДВ в Україні, особливо в контексті інтеграційних процесів і гармонізації податкового законодавства з нормами ЄС.

Для України на шляху до членства в ЄС дуже важливо якісно запроваджувати норми європейського законодавства в національну практику непрямого оподаткування. У найближчій перспективі в українське законодавство слід імплементувати норми Директив ЄС щодо звільнення від сплати ПДВ, щодо відшкодування ПДВ; Директив ЄС щодо акцизного податку та оподаткування підакцизних товарів [59]; Директиви ЄС щодо непрямих податків з метою залучення капіталовкладень. Слід продовжувати імплементацію Директиви ЄС 112 «Про загальну систему податку на додану вартість» в частині ризиків подвійного оподаткування або не оподаткування [42].

З одного боку, непрямі податки є найбільш фіскально-ефективними, але з іншого – можуть створювати значні перешкоди для руху товарів та послуг, викривляти ринкові стимули та конкуренцію. Тому гармонізація непрямих податків, а саме – ПДВ та акцизного податку, постійно перебуває у фокусі уваги Європейської комісії. Основним інструментом такої гармонізації виступають відповідні Директиви ЄС, які встановлюють загальні принципи та рамки застосування непрямих податків, зокрема:

1. Директива ЄС 1977/388/ «Гармонізація законів держав-членів щодо податків з обороту - Загальна система ПДВ: єдина основа оцінки» [94]. Прийнята в 1977 році, ця директива регулювала питання гармонізації ставок ПДВ у країнах Європейського Союзу та забезпечувала єдині принципи для систем ПДВ у державах-членах. Вона була основою для подальших змін і уніфікації правил ПДВ у межах ЄС.

2. Директива ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість [71]. Це основний нормативний акт, який регулює функціонування ПДВ у країнах ЄС. Директива встановлює загальні принципи оподаткування ПДВ, визначає податкові бази, ставки, звільнення від оподаткування та принципи застосування ПДВ до внутрішніх і транскордонних операцій.

3. Директива ЄС 2014/55/EU про електронні рахунки-фактури в державних закупівлях [87]. Ця директива регулює виставлення рахунків-фактур для цілей ПДВ, зокрема встановлює вимоги до електронних рахунків і вимагає єдиних стандартів для оформлення рахунків у межах ЄС.

Оскільки Україна взяла курс на євроінтеграцію, однією з ключових вимог є гармонізація українського законодавства з нормами ЄС, зокрема у сфері ПДВ. Це означає, що норми українського Податкового кодексу (включно з правилами адміністрування ПДВ) повинні відповідати основним принципам, закладеним у Директиві 2006/112/ЄС про загальну систему ПДВ. Наприклад, це впливає на визначення бази оподаткування, застосування пільгових ставок та механізми відшкодування ПДВ.

Це означає, що норми українського Податкового кодексу (включно з правилами адміністрування ПДВ) повинні відповідати основним принципам, закладеним у Директиві 2006/112/ЄС про загальну систему ПДВ. Наприклад, це впливає на визначення бази оподаткування, застосування пільгових ставок та механізми відшкодування ПДВ.

Україна, намагаючись відповідати стандартам ЄС, змінює митні правила, включно з регулюванням ПДВ на імпорту товарів. Положення ЄС, такі як Директива 2008/8/ЄС щодо внесення змін до Директиви ЄС 2006/112/ЄС про місце надання послуг для цілей ПДВ), впливають на порядок обкладення ПДВ імпортованих товарів та послуг. Це дозволяє Україні створювати більш прозорі умови для бізнесу та інтегрувати свою економіку до європейського ринку [8].

Відповідно до регламентів ЄС, таких як Регламент 282/2011 та Регламент 904/2010, в країнах ЄС впроваджено ефективні механізми адміністрування ПДВ, включно з електронними системами подання звітності. Україна, слідуючи цим

принципам, запровадила електронне адміністрування ПДВ (система електронного обліку та декларації), що спрощує процес сплати податків і робить його прозорішим, особливо для транскордонних операцій.

В ЄС діє стандартизована система відшкодування ПДВ для компаній, які працюють в різних країнах, що дозволяє уникати подвійного оподаткування. Україна також працює над удосконаленням своєї системи відшкодування ПДВ, щоб відповідати європейським стандартам. Це знижує ризики шахрайства з ПДВ та забезпечує більш прозорі умови для міжнародної торгівлі [14].

У ЄС діє суворя система контролю та боротьби з шахрайством у сфері ПДВ, зокрема через запровадження адміністративної співпраці між країнами-членами (Регламент ЄС 904/2010). Україна, борючись із податковими схемами шахрайства, також посилює свої механізми контролю за операціями з ПДВ, впроваджуючи сучасні технології та покращуючи обмін інформацією з митними та податковими органами інших країн.

Міжнародні угоди та директиви ЄС щодо ПДВ значно впливають на транскордонну торгівлю України. Підприємства, які експортують товари до країн ЄС або імпортують товари з цих країн, повинні дотримуватися європейських правил щодо сплати та відшкодування ПДВ. Це стимулює український бізнес до адаптації своїх процедур і відповідності європейським стандартам.

Європейські правила оподаткування ПДВ у сфері електронної комерції, зокрема впровадження системи Mini One Stop Shop (MOSS), також мають вплив на Україну. Оскільки Україна прагне адаптувати своє законодавство до міжнародних стандартів, зміни в регулюванні електронних послуг і цифрових товарів допомагають покращити адміністрування ПДВ для підприємств, що працюють у сфері електронної комерції [6].

Директиви ЄС щодо митних та податкових процедур, зокрема в рамках постачання товарів та послуг у межах єдиного ринку ЄС, стимулюють Україну до реформування своїх митних процедур, щоб зменшити адміністративні бар'єри

для бізнесу. Це, зокрема, стосується правил щодо взаємного визнання сертифікатів походження та податкових декларацій.

Таким чином, міжнародні угоди та нормативні акти ЄС, що стосуються ПДВ, мають значний вплив на систему ПДВ в Україні, сприяючи її гармонізації з європейськими стандартами. Це впливає як на національне законодавство, так і на бізнес-процеси, зокрема через спрощення адміністрування податків, впровадження електронних систем, боротьбу з шахрайством та покращення умов для міжнародної торгівлі. Удосконалення системи ПДВ є важливим кроком до інтеграції України до європейського економічного простору.

Важливим завданням для України також є удосконалення адміністрування непрямих податків. Для цього важливо гармонізувати українське законодавство з такими нормативно-правовими актами, як Директиви ЄС про збір податків, про адміністративну співпрацю, Регламенти ЄС про адміністративну співпрацю з питань ПДВ та з питань акцизних зборів. Державна податкова служба має приєднатися та активно працювати в таких операційно-інформаційних системах, як CCN/CSI (IT-платформа для обміну податковою інформацією компетентними органами ЄС), VIES (система обміну інформацією про ПДВ), EMCS (система контролю за переміщенням підакцизних товарів алкоголю, тютюну та енергоносіїв), E-commerce та One Stop Shop (OSS). Перспективним також вбачається перехід на стандартизовані електронні інвойси замість актів виконаних робіт та податкових накладних.

1.3. Анотований огляд літератури з питань обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ та основні зміни, які відбулись під час дії воєнного стану

Податок на додану вартість є об'єктом дискусій щодо можливих реформ від часів становлення податкового законодавства в Україні і до тепер, оскільки законодавство постійно змінюється. Науковці постійно проводять дослідження та розкривають свої точки зору щодо надходжень до державного бюджету

податку на додану вартість, можливих шляхів реформування цього податку, здійснюють огляд податкових новацій.

Бовкун О.А. [4] провела статистичний аналіз доходів до державного бюджету з виділенням основних дохідних частин та виявленням дисбалансу державного бюджету з визначенням основних факторів, які на це впливають. Масленніков Є.І. та Гусєв А.О. [24] у своїх дослідженнях розкривають концепції реформування ставок податку на додану вартість, пропонуючи диференційовані ставки, які залежатимуть від груп товарів та послуг, оскільки громадяни України мають низьку купівельну спроможність і ставки, які застосовуються відповідають країнам Європейського Союзу, але є завищеними для громадян України. Артюх О.В. та ін. [1] розкрили основні податкові новації, які були здійснені під час дії воєнного стану та визначили, що такі дії були вимушеними та були антикризовими заходами для України. Скрипник С. [78], Головай Н. [10] провела огляд новацій та перспектив розвитку системи обліку та оподаткування бізнесу з акцентом на впровадження цифрових технологій, які функціонують в Європейському Союзі. Частина досліджень присвячена огляду податкових надходжень від ПДВ при здійсненні імпорتنих операцій [84].

Також активно дане питання досліджується студентами, як видно з публікацій в матеріаліх конференцій. Зокрема, Білова К.В. [3] розглянула питання регулювання звітності підприємств в умовах воєнного стану та здійснила огляд змін у законодавстві України, Євченко А. [15] здійснила огляд схем податкової мінімізації.

Вплив пандемії COVID-19 на систему оподаткування в цілому та на ПДВ зокрема на прикладі України та ЄС розглядала С. Савіцька та ін. [63]. Політика для трьох фаз пандемії: (1) гострий загальний зрив, (2) початкова фаза відновлення та (3) довгострокова розглянута в дослідженні М. Р. Devereux та ін. [89]. Dziemianowicz R. та Budlewska R. [90] провели цікаве дослідження, в якому довели, що надходження від ПДВ особливо вразливі до економічної нестабільності, особливо якщо криза безпосередньо впливає на приватне споживання або змінює його структуру: навіть коли рівень споживання є

відносно високим, надходження від ПДВ можуть бути нижчими через зміщення споживчих витрат на найнеобхідніші товари чи послуги або збільшення споживання в державному секторі.

Вплив війни в Україні на ПДВ недостатньо досліджено серед зарубіжних авторів. Проте, цікаві ідеї для повоєнного відновлення можна почерпнути у R. Ganev, який спирається на аргумент Джона Брюера про те, що Британія у 18 столітті розвинула централізовану та ефективну фіскально-військову державу, яка дозволила їй стати великою державою, допоміг зробити державотворення раннього модерну важливим полем дослідження для істориків [93].

В наукових публікаціях вчених зустрічаються різні думки щодо змісту даного податку та приводяться різні його визначення, які в більшості випадків дублюються за тлумаченням ПКУ і підтверджується його економічний зміст. На думку Науменко М.А., податок на додану вартість – це найбільш складна форма універсальних акцизів. Це наймолодший універсальний акциз, однак на сьогодні цей податок є дуже поширеним і справляється більше ніж у 135 державах світу. Платниками ПДВ, як й інших універсальних акцизів, є продавці товарів (послуг), які повинні збільшити ціну товару на суму податку, отримати від покупця гроші та перерахувати ПДВ до бюджету. Податок стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість [26]. Заслуговує на увагу думка Оксенюк О.І., яка пропонує у Податковому кодексі визначити ПДВ як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів [31]. Однак, таке твердження не характеризує облікову суть ПДВ, лише дещо в ширшому розумінні формулює ПДВ як універсальний акциз. Вдалим є трактування змісту ПДВ як обліково-аналітичного поняття Білобровенко Т.В., яка зазначає «... ПДВ представляє собою непрямий податок, що надходить у складі виручки від реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) чи сплачується при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Сума ПДВ

підлягає сплаті до бюджету при позитивній різниці між податковими зобов'язаннями (вхідне ПДВ) і податковим кредитом (вихідне ПДВ) та відшкодуванню з бюджету – в разі від'ємного результату» [2]. Даним визначенням автор чітко підкреслює, що ПДВ є частиною ціни товарів при їх купівлі чи продажі. Однак, не завжди суб'єкти господарювання в системі рахунків можуть відображати суми ПДВ при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Це зумовлено розрахунками з різними господарюючими суб'єктами, які можуть бути як платниками так і неплатниками ПДВ. Синчак В.П. [77] погоджується з думкою науковців, що більш зрозумілою вважатиметься назва «з доданої вартості», а не «на додану вартість». Така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується. Вважаємо, що облікова дефініція ПДВ повинна враховувати об'єкт обліку – розрахунки підприємств з ПДВ [18]. Подолянчук О. А. пропонує удосконалити трактування змісту досліджуваного поняття, яке було запропоновано нею у попередніх дослідженнях [39,40]: податок з доданої вартості – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ. Такий підхід розкриває усі складові ПДВ, які відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності.

За останні п'ять років відбувались зміни не лише, щодо надходжень та відшкодування, а й щодо адміністрування податку на додану вартість. Основні зміни стосувались електронного адміністрування, створення та реєстрації податкових накладних, розрахунку та подання звітності з ПДВ, штрафних санкцій щодо невчасного звітування та груп товарів, для яких використовувались пільгові ставки.

В таблиці 1.2 наведено основні зміни, які стосувались порядку реєстрації платників ПДВ.

Таблиця 1.2

Зміни законодавства щодо порядку реєстрації платників ПДВ

Рік	Характеристика змін
2020 рік	Було скорочено строк подання заяви для добровільної реєстрації до 10 календарних днів від початку податкового періоду, також було внесено зміну до способу подання такої заяви, від впровадження таких змін це можна зробити лише у електронному вигляді [55]
2022 рік	Встановлено спрощену процедуру реєстрації ПДВ для постачальників – нерезидентів, що здійснюється віддалено за заявою в електронній формі, яка подається через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів [56]

Джерело: узагальнено автором на основі [55,56]

Зміни, щодо порядку реєстрації платників ПДВ відбувались завдяки застосуванню новацій, так з 2020 року заяву на добровільну реєстрацію можна подати лише у електронному вигляді, тому це дало можливість скоротити терміни прийняття таких заяв. Щодо змін у 2022 році, також було спрощено подачу заявки і це можна здійснити, лише у електронному режимі. Зміни були пов'язані з автоматизацією процесів, що дозволяє економити час на поданні та опрацюванні заяв.

В таблиці 1.3 наведено основні зміни щодо ставок ПДВ.

Таблиця 1.3

Зміни законодавства щодо ставок ПДВ

Рік	Характеристика змін
2021 рік	Для певного переліку сільськогосподарських товарів встановлено ставку 14% на операції з постачання та ввезення таких товарів. Розширення переліку товарів, які обліковуються за ставкою 7%. До переліку додано послуги з тимчасового проживання та послуги з показу театральних, оперних, музичних вистав, екскурсій у музеях, зоопарках, заповідниках та інше
2022 рік	Податок на Google. З 1 січня 2022 року резиденти при виплаті нерезидентам доходу за виробництво та розповсюдження реклами повинні сплачувати податок за ставкою 20% суми таких виплат за власний рахунок [56]

Джерело: узагальнено автором на основі [56]

У 2021 році зміни в законодавстві, щодо ставок податків були спрямовані на підтримку аграріїв в Україні, таке скорочення передбачає вивільнення коштів для оновлення основних фондів підприємств, підвищення конкурентоспроможності вітчизняного сільського господарства, захисту від

необґрунтованого податкового навантаження на операції з постачання або продажу товарів сільськогосподарського призначення. Ставка для готелів була внесена для підтримання туризму в Україні, оскільки у період 2021 року активно запроваджувались зміни для підтримки сфер культури, туризму та спорту. У 2022 році застосування ПДВ до виробництва та розповсюдження рекламних послуг було спрямоване на акумуляування додаткових надходжень до державного бюджету, оскільки такі послуги набувають все більшої популярності і виробники не сплачували податків з такої діяльності. Усі зміни, щодо ставок оподаткування мали в собі певну мету та були здійсненні під впливом векторів розвитку держави. Ставки були спрямовані як на підтримку Українського бізнесу так і на наповнення державного бюджету у 2022 році.

В таблиці 1.4 наведено основні зміни з ПДВ для малого бізнесу та платників єдиного податку.

Таблиця 1.4

Зміни законодавства з ПДВ для малого бізнесу та платників єдиного податку

Рік	Характеристика змін
2020 рік	Для платників ПДВ, які є платниками єдиного податку та перебувають на третій групі зі ставкою три відсотки та платники єдиного податку четвертої групи, від періоду внесення змін до ПКУ повинні подавати податкову декларацію щомісяця [55]
2021 рік	Ставку 7% для готелів можуть використовувати лише юрособи і за обмеженим кодом УКТ ЗЕД 55.10 набором послуг
2022 рік	Відбулась можливість переходу на ставку 2% для ФОП третьої групи без сплати ПДВ [52]
2023 рік	З 1 серпня 2023 року спеціальна ставка 2% була скасована, платників податку, які не надали заяву автоматично перевели на систему оподаткування, на якій він перебував до обрання особливостей оподаткування

Джерело: узагальнено автором на основі [52,55]

У 2020 році зміни, щодо термінів подання податкової декларації були змінені для посилення контролю за суб'єктами господарювання, для чіткого розмежування податків за періодами. У 2021 році зміни відбулись під впливом змін, щодо підтримки сфери туризму, оскільки держава взяла вектор на розвиток цієї галузі, оскільки під час періоду пандемії такі галузі зазнали збитків, через

запроваджування карантинних обмежень, саме сфера туризму була одна з тих, діяльність якої була практично призупинена, тому держава вирішила взяти вектор на її підтримку, що мало допомогти відновити діяльність. Вже у 2022 та 2023 роках зміни були спровоковані повномасштабним вторгненням, так спеціальна ставка мала допомогти суб'єктам господарювання провадити діяльність, зі зменшеним податковим навантаженням, але через рік ставка була скасована, оскільки відбувалось недофінансування держаного бюджету та передбачалось, що бізнес пройшов найважчий період та вже мав адаптуватись до нових реалій. Зміни 2022 року дозволили малому бізнесу вистояти у найіажчий період та неперипинити свою діяльність.

В таблиці 1.5 наведено основні зміни законодавства щодо пільг з ПДВ.

Таблиця 1.5

Зміни законодавства щодо пільг з ПДВ

Рік	Характеристика змін
1	2
2019 рік	Продовжено звільнення від оподаткування операцій з вивезення в митному режимі експорту технічних культур. Також, звільняються від оподаткування ПДВ операції з надання у суборенду земельних ділянок, які перебувають у власності держави або територіальної громади. Для деяких товарів перестав діяти звільнення від оподаткування, до них можна віднести: постачання товарів, які стосуються альтернативних видів палива; імпорт відходів та брухту чорних та кольорових металів, а також паперу та картону призначеного для утилізації; вивезення у режимі експорту відходів від чорних та кольорових металів; імпорт на митну територію України вугілля та продуктів його збагачення. Також, 31 березня було відмінено звільнення від оподаткування ПДВ деяких лікарських засобів [49]
2020 рік	Було відновлено нульову ставку ПДВ для до операцій з експорту сої та ріпаку. Було встановлено тимчасову пільгу з ПДВ, яка діяла до 31 грудня 2020 року на безоплатну передачу транспортних засобів спеціального призначення та транспортні засоби для малозабезпеченим верствам населення. До 31 грудня 2022 року звільнялись від оподаткування транспортні засоби оснащені електричними двигунами. Було звільнено від оподаткування операції з постачання та ввезення на митну територію України товарів/послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв. Натомість з переліку пільгових товарів було виключено операції з ввезення на митну територію України електрогенераторів, електричних трансформаторів [55]
2021 рік	З 1 липня 2021 року були запроваджені нові довідники податкових пільг. Серед основних змін, щодо товарів та послуг, які отримали пільгу з ПДВ у 2021 році були це товари необхідні для боротьби з коронавірусною інфекцією. Також, продовжили звільнення від ПДВ для електромобілів та виробництва кінофільмів [46]

Продовження таб. 1.5

1	2
2022 рік	З 1 січня 2022 року чинними стали такі зміни, як запроваджено звільнення від оподаткування ПДВ для операцій з інвестиційним золотом, продовжено на 5 років режим звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання та імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації [54] Після початку бойових дій було введено режим звільнення від оподаткування на товари оборонного призначення. Впроваджено пільгову ставку 7% для операцій з ввезення на митну територію України та постачання на території України пального та нафтопродуктів. Також, у період до 1 серпня 2022 року від ПДВ було звільнено операції з ввезення на митну територію України транспортних засобів фізичними особами. У листопаді перелік товарів на які застосовуються податкові пільги було розширено до переліку увійшли товари, які необхідні для відновлення енергетичних систем України [47]
2023 рік	З початку 2023 скасовано пільгу для показу та розповсюдження фільмів, озвучених чи дубльованих українською мовою [53]. Скасовано пільгова ставка 7% для операцій з ввезення на митну територію України та постачання на території України пального та нафтопродуктів, такі товари обліковуються за ставкою 20% [52]. Завершення періоду дії пільгової ставки для програмної продукції. Продовжено дію пільгової ставки для лікарських засобів Та прийнято закони відповідно до яких при ввезенні комплектуючих для дронів ПДВ не сплачується [57]

Джерело: узагальнено автором на основі [46,47,49,52-55,57]

Пільгові ставки впроваджувались на основі векторів розвитку держави, новацій або потреб у певній галузі. Так у 2019 році був вектор на розвиток аграрної діяльності тому вона звільнялась від оподаткування. У 2020-2021 році пільгові ставки стосувались засобів боротьби з пандемією, а у 2022-2023 роках застосування пільгових ставок відбувалось до найбільш необхідних товарів для забезпечення Збройних сил України, що було спричинене повномасштабним вторгненням на територію України [22]. Основна мета всіх пільгових ставок підтримка нових та розвиваючих галузей, тому її впроваджують саме для таких видів товарів та послуг або для товарів, які є найкритичнішими для громадян у певний момент часу [21].

В таблиці 1.6 наведено основні зміни з ПДВ для експортних та імпортних операцій.

Таблиця 1.6

Зміни законодавства з ПДВ для експортних та імпорتنих операцій

Рік	Характеристика
2019 рік	Внесено зміни, щодо оподаткування операцій ввезення на митну територію України товарів міжнародних поштових та експрес-відправлень, у несупроводжуваному багажі. Встановлено обмеження, щодо вартості таких товарів для юридичних та фізичних осіб [49]
2020 рік	Для експортних операцій базою оподаткування було встановлено договірну (контрактну) вартість таких товарів, яка була зазначена у митній декларації, але варто зазначити, що вона не може бути меншою за звичайну вартість таких товарів [55]
2022 рік	Звільнення від оподаткування ПДВ товарів, що ввозяться на митну територію України платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи, що сплачують податок за ставкою 2% [52]
2023 рік	Режим експортного забезпечення. Передбачає, що експорт певного переліку товарів може здійснювати лише платник ПДВ [25]. Суб'єкти підприємницької діяльності, які не зареєстровані платниками ПДВ не можуть здійснювати експорт окремих видів товарів в період дії режиму експортного забезпечення. Також, експорт не може здійснюватися, якщо ціна товарів нижча ніж мінімально допустима відповідно до норм зазначених у законодавстві [48]

Джерело: узагальнено автором на основі [25,48,49,52,55]

Зміни у 2019 році, щодо поштових перевезень були спровоковані, активним попитом на такі послуги, оскільки громадяни України почали збільшувати кількість замовлень з закордонних сайтів, через активний розвиток сфери поштових перевезень в середині країни. У 2020 році встановлення бази оподаткування відбулось для того, щоб не відбувалось уникнення від сплати податків за рахунок заниження цін. У 2022 році звільнення від оподаткування відбулось для підтримання діяльності підприємців, а вже у 2023 році режим експортного забезпечення мав на меті уникнути вивезення товарів, які є необхідними в середині держави, оскільки підприємствам було економічно вигідніше реалізовувати товари закордон, але тоді існувала ймовірність виникнення дефіциту в середині країни, що спричинило б значне зростання цін. Варто зазначити, що щодо експортних та імпорتنих операцій зміни відбувались, також на основі зовнішніх факторів та тенденцій.

В таблиці 1.7 наведено основні зміни, які стосувались штрафних санкцій з ПДВ.

Таблиця 1.7

Зміни законодавства щодо штрафних санкцій з ПДВ

Рік	Характеристика
2020 рік	Було внесено зміни, щодо розмірів штрафу при порушенні термінів реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування для товарів, які звільнені від оподаткування чи обліковуються за нульовою ставкою та у разі відсутності складених податкових накладних на такі товари [55]
2021 рік	Змінено відсоток штрафних санкцій, які застосовуються до платника у разі не сплати узгодженої суми грошового зобов'язання [55]
2022 рік	У період лютий-травень 2022 року були припинені податкові перевірки та нездійснювався контроль з боку податкових органів, однак підприємці для уникнення штрафних санкцій у період до 20 липня 2022 року для уникнення штрафів мали подати звітність, а до 1 серпня 2022 року сплатити податки. Змін щодо податкових ставок не відбулось.
2023 рік	З 1 серпня 2023 року до припинення або скасування воєного стану від нарахування та сплати штрафів та санкцій звільняються платники ПДВ при самостійному виправленні помилок, що призвели до аниження податкового зобов'язання [51]

Джерело: узагальнено автором на основі [51,55]

Зміни, щодо штрафних санкцій здійснювались для посилення контролю та з метою мотивування суб'єктів господарювання вчасно реєструвати податкові накладні та сплачувати податки. У 2022 році у період лютий-травень 2022 року не здійснювався контроль зі сторони податкових органів, однак підприємці мали можливість уникнути штрафних санкцій виконавши вимоги податкових органів. Також, у 2023 році у підприємців була можливість уникнути застосування штрафних санкцій. Так, податкові органи хочуть посилювати контроль, щодо оподаткування, але враховують зовнішню ситуацію, яка вплинула на діяльність підприємств та дають можливість виправити помилки самостійно без застосування штрафних санкцій.

В таблиці 1.8 наведено основні зміни, які стосувались податкової накладної.

Таблиця 1.8

Зміни законодавства України щодо податкових накладних

Рік	Характеристика
1	2
2019 рік	Відбулось доповнення реквізитів податкової накладної, так до них включили індивідуальний податковий номер платника ПДВ. Також, було підготовано перелік критеріїв, які могли спричинити блокування податкових накладних [49]

Продовження таб. 1.8

1	2
2020 рік	Для зведених податкових накладних, які відображають операції зазначені у пунктах 198.5 та 199.1 ПКУ було встановлено особливий термін реєстрації, який складав 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені [55]
2021 рік	Було змінено порядок заповнення податкової накладної та розрахунок коригувань кількості та вартості. У рядку «код» відповідно до змін необхідно зазначати ознаку джерела податкового номеру, відповідно до реєстру, якому належить податковий номер особи. Відповідно до внесених змін філіям було делеговано складання податкових накладних
2022 рік	Встановлено чіткі терміни для реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування (1095 днів) [54]. Зазначено, терміни реєстрації ПН у період лютий-травень 2022 року, відповідно до змін платники податків, які не мають можливості вчасно зареєструвати ПН складених за операціями, здійсненими за лютий-травень 2022 року, протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні, з урахуванням положень Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків [50]
2023 рік	З 1 серпня 2023 року застосовується нова форма ПН та РК. Внесено зміну, щодо примітки серії та номера паспорта. Щодо порядку внесено зміни до операцій, які обліковуються за ставкою 14% при вивезенні за межі митної території України, для них необхідно скласти окрему податкову накладну, також при вивезенні товарів зазначається одиниця виміру [60]

Джерело: узагальнено автором на основі [50,54,55,60]

Щодо податкової накладної щорічно здійснюються зміни, але вони не є значними та спрямовані на стандартизацію форми накладної. У період 2019-2023 років не відбувалось значних змін форми податкової накладної.

В таблиці 1.9 наведено основні зміни, які стосувались податкової декларації з ПДВ.

Таблиця 1.9

Зміни законодавства України щодо податкової декларації з ПДВ

Рік	Характеристика
1	2
2019 рік	Загальна форма залишилась без змін. Були внесені зміни, щодо таблиць у додатку один та п'ять [45]. Зміни відбулись, щодо податкових накладних незареєстрованих у ЄРПН
2020 рік	Було внесено зміни до додатку 6, його було доповнено реквізитами та додатку 4, до нього було додано графи для додаткового відображення інформації [46]. Зміни були здійснені, щодо даних, які стосувались податкових пільг

Продовження таб. 1.9

1	2
2021 рік	Було скасовано Додаток 1 до Порядку «Заява про вибір квартального звітного (податкового) періоду». Здійснили об'єднання додатків один та п'ять, доповнили додаток чотири інформації, щодо зміни поточного рахунку та скасували обов'язкову розшифровку податкових зобов'язань у розрізі контрагентів. Зміни вступили в дію з 1 березня [44]
2022 рік	Щодо форми податкової декларації не було здійснено змін, але було надано роз'яснення щодо подання декларацій за лютий-травень 2022 року, такі декларації повинні бути подані до 20 липня 2022 року [50]
2023 рік	З 1 вересня 2023 року застосовується нова форма податкової декларації. Внесено зміни щодо рядку суми бюджетного відшкодування з ПДВ [60]

Джерело: узагальнено автором на основі [44-46,50,60]

Щодо податкової декларації зміни відбувались, щодо певних додатків та реквізитів. Найбільш значні зміни відбулись у 2021 році, оскільки було об'єднано два додатки та у 2023 році з вересня суб'єкти господарювання мають застосовувати нову форму декларації, основними змінами в якій стосуються бюджетного відшкодування з ПДВ.

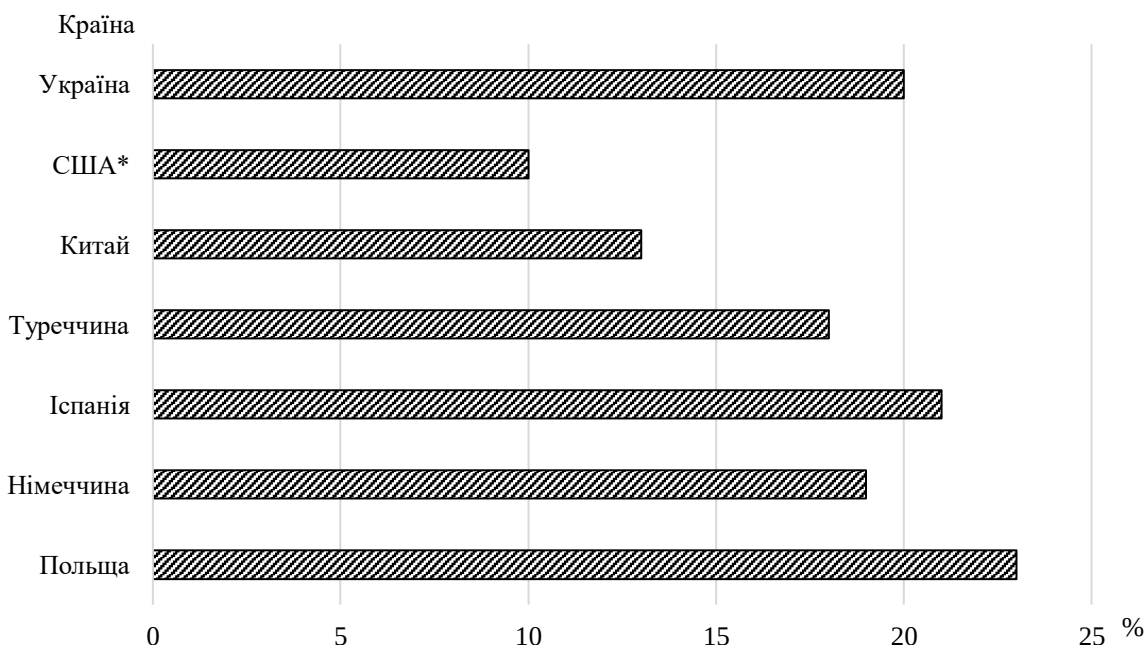
Законодавство України не є досконалим та постійно змінюється для вдосконалення системи оподаткування, також на нього впливають зовнішні фактори з якими стикається країна, так у 2020 році більшість змін була спровокована початком пандемії, а вже у 2022 році довелося здійснювати зміни, які допомагали підтримувати діяльність підприємств під час військових дій і тим самим допомагати функціонувати економіці країни. Варто зазначити, що зміни, які були здійснені у 2022 році допомогли багатьом підприємствам продовжувати свою діяльність, зниження ставок ПДВ допомогло уникнути ще більшого зростання цін, але система є недосконалою та потребує доопрацювання. Варто переглянути пільгові ставки, оскільки спираючись на досвід Європейських країн варто зазначити, що більшість з них застосовують пільгові ставки для основних продуктів харчування, які у два рази нижчі за основну ставку, також у країнах Європейського Союзу діють пільгові ставки на будівельні матеріали, наразі в Україні високий попит на такі товари і після завершення війни він буде лише зростати, тому варто розглядати можливості внесення таких змін. Так вони спричинять скорочення надходжень до державного бюджету, але для

підтримання громадян та забезпечення їх діяльності та платоспроможності для покриття базових потреб такі зміни необхідні. Загалом основна ставка у таких країнах у межах від 16% до 27%, оскільки відповідно до законодавства Європейського Союзу ставка не може бути меншою за 15% [4]. Але сьогоднішніх реалій в Україні підвищення основної ставки ПДВ негативно вплине на громадян, оскільки платниками цього податку є кінцеві споживачі.

1.4. Порівняння податку на додану вартість в Україні з іншими країнами

За даними аналітичного портаду «Слово і діло» [74], у першому півріччі 2024 р. Україна експортувала товарів на 19,6 млрд доларів та імпортувала на 33,2 млрд доларів.

Узагальнюючи дані з різних джерел, на рис. 1.4 відображено основні ставки ПДВ у вищезазначених країнах.



* у США немає податку на додану вартість (ПДВ) у традиційному вигляді, як в Україні чи Європі. Натомість там діє податок з продажів (sales tax).

Рис. 1.4. Основні ставки ПДВ у країнах, які є основними торговельними партнерами України [74]

Найбільше було експортовано товарів до Польщі, Іспанії, Китаю, Туреччини та Німеччини. Найбільший імпорт товарів був з Китаю, Польщі, Німеччини, Туреччини та США. Тому саме з цими країнами проведемо порівняння системи оподаткування податком на додану вартість [73].

Як видно з рис. 1.4, в окремих країнах Європи, зокрема, Польщі та Іспанії, ставка ПДВ дещо вища порівняно з Україною, проте у всіх інших країнах – нижча. При цьому в Китаї та США ставка цього податку значно нижча, ніж в країнах Європи.

Проте, Україна є Європейською країною та її політика спрямована на основні підходи, сформовані в ЄС. Нижче розглянемо більш детально цю інформацію (табл. 1.10).

Аналізуючи дані табл. 1.10, для кожної країни можна виділити спільні та відмінні риси в системі оподаткування ПДВ. Зокрема, спільним для всіх країн, окрім США, є основний принцип оподаткування (країни застосовують ПДВ як податок, яким оподатковуються як товари, так і послуги на всіх етапах збутового циклу) та оподаткування експортних операцій за ставкою 0%, що сприяє стимулюванню експорту товарів [11].

Порівняно з Польщею спільними є: електронне адміністрування (діють електронні системи подання декларацій ПДВ, що полегшує процес адміністрування податку) та факт, що ПДВ є основним джерелом бюджетних надходжень.

Основними відмінностями, порівняно з Польщею, є: основна ставка ПДВ (у Польщі становить 23%, що є вищим за українську основну ставку) та пільгові ставки (Польща застосовує пільгові ставки на певні види товарів і послуг, зокрема, 8% – для товарів, таких як медикаменти, медичне обладнання, деякі харчові продукти та послуги громадського харчування; 5% – для книг, газет і журналів, а також основних продуктів харчування; 0% – для експортних операцій); гармонізація з нормами ЄС (Польща, як член ЄС, застосовує ПДВ відповідно до директив ЄС, тоді як Україна перебуває в процесі гармонізації свого законодавства з європейськими стандартами).

Таблиця 1.10

Порівняння підходів до оподаткування ПДВ у країнах, які є основними торговельними партнерами України

Країна	Основна ставка ПДВ	Пільгові ставки	Електронне адміністрування	Відшкодування ПДВ	Регулювання транскордонної торгівлі	Правила місця постачання	Податковий контроль	Застосування європейських норм
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Україна	20%	14 % (для с/г продукції), 7% (для медичних товарів), 0% (експорт)	Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ)	Відшкодування зазвичай протягом 30-60 днів	Відшкодування ПДВ для експортерів	Місце постачання визначається Податковим кодексом України	Автоматизована система електронного обліку та звітності	Гармонізація з європейськими стандартами (часткова)
Польща	23%	8%, 5%, 0%	Система JPK, обов'язкове електронне декларування	Відшкодування протягом 60 днів	Підпорядковується нормам ЄС, механізми взаємного відшкодування ПДВ в ЄС	Регулюються директивами ЄС, залежно від місця споживання товарів/послуг	Акцент на автоматизовані перевірки та JPK	Відповідає директивам ЄС
Іспанія	21%	10%, 4%, 0%	Система SII, подача інформації в реальному часі	Протягом 30-60 днів			Автоматизовані перевірки через систему SII	
Німеччина	19%	7%, 0%	Система Elster, обов'язкове електронне декларування	Протягом 30-60 днів			Сильний акцент на перевірках через електронну систему	

Продовження табл. 1.10

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Туреччина	18%	8%, 1%, 0%	Система e-Fatura для подачі декларацій та рахунків	Зазвичай 60-90 днів	Застосовується 0% ставка на експорт, відшкодування для експортерів	ПДВ стягується за місцем споживання товарів/послуг	Електронні перевірки через систему e-Fatura	Власна система ПДВ, з деякими елементами європейських підходів
Китай	13%	9%, 6%, 0%	Електронна система подачі звітності та контролю	Зазвичай 60-90 днів	Застосовується 0% ставка на експорт, активна політика підтримки експорту	ПДВ стягується за місцем споживання товарів/послуг	Електронні перевірки та облік транзакцій	Власна система ПДВ, без адаптації європейських норм
США – податок з продажів	Залежить від штату, у середньому 6-10%	Залежно від штату, часто немає пільгових ставок	Стягується на рівні штату, електронні системи у великих штатах	Відшкодування немає, оскільки податок стягується лише з кінцевого споживача	Податок стягується на рівні штатів, немає єдиного національного регулювання	Стягується за місцем продажу або доставки товару	Контроль на рівні штатів	Власна система ПДВ, без адаптації європейських норм

Джерело: узагальнено автором на основі [74,30]

Адміністрування (Польща застосовує систему JPK для детального моніторингу транзакцій, тоді як Україна використовує систему електронного адміністрування (СЕА ПДВ), але з іншим підходом до контролю), відшкодування ПДВ (хоча обидві країни мають схожі терміни для відшкодування ПДВ, Польща має більш уніфіковані процедури, оскільки підпорядковується загальноєвропейським нормам).

Порівняно з Іспанією спільним є аналогічні риси. Відмінності також полягають в тому, що основна ставка ПДВ в Іспанії (21%) трохи вища за українську (20%). Пільгові ставки: 10% – застосовується до продуктів харчування, послуг готелів і ресторанів, транспорту, фармацевтичних товарів та медичних виробів; 4% – для основних продуктів харчування (хліб, молоко), книг, газет, журналів, ліків та деяких товарів для людей з обмеженими можливостями; 0% – для експорту товарів і послуг. Для електронного адміністрування Іспанія використовує систему SII, яка дозволяє миттєве подання даних про операції в реальному часі, тоді як українська система (СЕА ПДВ) поки що менш інтегрована в режим реального часу. Також в Іспанії процедура відшкодування може бути швидшою завдяки європейським нормам, тоді як в Україні іноді виникають затримки у виплатах відшкодувань. Іспанія, як частина ЄС, використовує єдині правила оподаткування ПДВ для торгівлі всередині ЄС, що спрощує транскордонні операції. Україна наразі гармонізує свої правила з ЄС, але не є частиною внутрішнього ринку ЄС.

Відмінності між Німеччиною та Україною також полягають у різних ставках ПДВ. Основна ставка ПДВ у Німеччині (19%) є трохи нижчою за українську (20%). У Німеччині пільгова ставка для окремих товарів і послуг становить 7%, що поширюється на ширший спектр товарів, ніж в Україні (для певних товарів і послуг, таких як продукти харчування, книги, медичні послуги, деякі культурні та спортивні послуги). Для електронного адміністрування Німеччина використовує систему Elster, яка є більш розвинутою та інтегрованою в усі аспекти податкового адміністрування. Німеччина також діє в межах внутрішнього ринку ЄС, що спрощує транскордонну торгівлю та взаємне

визнання ПДВ між країнами ЄС. Україна наразі на шляху до гармонізації своїх правил із європейськими стандартами.

Порівняно з Туреччиною спільними є наявність системи електронного адміністрування ПДВ та механізм відшкодування ПДВ для компаній, які мають право на це через експорт чи інші операції. Відмінними є основна ставка ПДВ (у Туреччині становить 18%, що трохи нижче, ніж в Україні), пільгові ставки (8% – застосовується до певних товарів і послуг, таких як основні продукти харчування, медичні вироби, готелі, ресторани, деякі види послуг; 1% – для обмеженого спектра товарів і послуг, наприклад, для деяких сільськогосподарських продуктів, газет і журналів). Туреччина впровадила систему e-Fatura для електронного адміністрування та перевірок, що надає можливість обміну податковими документами в електронному форматі. Хоча в обох країнах діють механізми відшкодування, у Туреччині процедура може тривати довше (до 90 днів), тоді як в Україні стандартний термін становить 30-60 днів.

Порівняно з Китаєм спільним також є наявність системи електронного адміністрування ПДВ та механізм відшкодування ПДВ для компаній, які мають право на це через експорт чи інші операції. Проте основна ставка ПДВ у Китаї (13%) значно нижча, ніж в Україні (20%). Пільгові ставки: 9% – застосовується до певних товарів і послуг, таких як вода, газ, харчові продукти, послуги громадського харчування, транспорт; 6% – застосовується до наукових досліджень, медичних послуг, консалтингу, телекомунікаційних послуг та інших послуг. У Китаї відшкодування ПДВ для експортерів підтримується активною державною політикою, що сприяє швидшому та частковому відшкодуванню ПДВ для стимулювання експорту. Китайська система податкових перевірок більш автоматизована та включає контроль у режимі реального часу, тоді як Україна лише рухається в напрямку більшого застосування електронних перевірок.

У США немає податку на додану вартість (ПДВ) у традиційному вигляді, як в Україні чи Європі. Натомість, там діє податок з продажів (sales tax), який

стягується на рівні штатів, округів та міст. Цей податок накладається на кінцевого споживача під час продажу товарів і деяких послуг. Ставки податку з продажів варіюються залежно від штату. Наприклад, у Каліфорнії ставка податку з продажів становить приблизно 7.25%, тоді як у деяких штатах, таких як Орегон і Делавер, податок з продажів відсутній.

Податок з продажів адмініструється на рівні штату, округу або міста, і компанії зобов'язані стягувати цей податок з кінцевого споживача та передавати його до відповідних податкових органів. Багато компаній подають звітність щомісяця або щоквартально, залежно від обороту і вимог конкретного штату.

На відміну від ПДВ, де компанії можуть отримати відшкодування ПДВ, податок з продажів не відшкодовується підприємствам. Він сплачується тільки кінцевими споживачами, а бізнеси виступають як посередники між споживачами та податковими органами.

Податок з продажів стягується за місцем продажу або доставки товару. Наприклад, якщо товар доставляється до іншого штату, де також стягується податок з продажів, податок з продажу може бути нарахований відповідно до законодавства штату доставки.

Податкові органи штатів контролюють правильність стягування і перерахування податку з продажів компаніями. Компанії повинні вести ретельний облік продажів і подавати відповідні звіти.

Таким чином, неправильним є твердження окремих бузнесменів, що за кордоном, зокрема в ЄС система оподаткування легше, контроль податкових органів слабше, а ставки оподаткування нижче. Але окремі позитивні практики слід розглянути на предмет можливості імплементації у вітчизняну практику. Зокрема:

1. Розширення електронного адміністрування та контроль у реальному часі (досвід Китаю та Німеччини). Доцільним є впровадження системи електронного адміністрування ПДВ із більш інтегрованим контролем у режимі реального часу. Зокрема, Китай використовує e-Fapiao, а Німеччина — систему Elster, що дозволяє податковим органам автоматично контролювати транзакції й

оперативно виявляти шахрайство. Це забезпечить вищу прозорість і зменшить податкові втрати, призведе до зменшення податкових шахрайств, ефективніший контроль за операціями, прискорення процесу подання звітності та відшкодування ПДВ.

2. Зниження основної ставки ПДВ (досвід Китаю та Туреччини) для стимулювання економічної активності. У Китаї основна ставка ПДВ становить 13%, а в Туреччині – 18%, що нижче, ніж в Україні. Це може сприяти підвищенню купівельної спроможності та розвитку підприємств. Перевагою стане зниження вартості товарів і послуг для кінцевих споживачів, зростання економічної активності, зменшення тіньового сектора.

3. Пільгові ставки для важливих секторів, як це робиться в Іспанії (7% для книг, ліків та інших важливих товарів) та Туреччині (6% і 9% для медичних та соціально значущих послуг). Це допоможе зменшити податкове навантаження на критично важливі галузі та стимулювати їх розвиток.

4. Удосконалити процес відшкодування ПДВ для експортерів шляхом скорочення термінів і спрощення процедури, як це робиться в Китаї та Туреччині. Ці країни активно підтримують експорт за допомогою швидких і прозорих механізмів відшкодування ПДВ. Наслідком стане підвищення конкурентоспроможності українських товарів на міжнародних ринках, покращення умов для експортерів, стимулювання зовнішньоекономічної діяльності.

5. Розглянути можливість регіонального варіювання ставок ПДВ для специфічних регіонів, які мають особливі економічні умови, як це робиться в США з податком з продажів на рівні штатів. Це може допомогти економічному розвитку окремих регіонів України.

Таким чином, Україна могла б скористатися передовими практиками різних країн для підвищення ефективності своєї системи ПДВ, зокрема через впровадження технологій електронного адміністрування, зниження ставок для стимулювання бізнесу, удосконалення системи відшкодування для експортерів

та адаптацію податкових політик для підтримки регіонів і важливих секторів економіки.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні положення обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за податком на додану вартість, було зроблено наступні висновки.

1. ПДВ є непрямим податком зі значною часткою поповнення державного бюджету України. При цьому розмір цих надходжень, не дивлячись на форс-мажорні обставини останніх 5 років, постійно збільшуються, а розмір бюджетного відшкодування – зменшується.

2. Загалом за останні п'ять років економіка України зіткнулась з багатьма викликами, які були спричинені зовнішніми факторами, це мало великий вплив на розвиток Українського бізнесу, оскільки підприємці мали знаходити нові шляхи збуту товару, слідувати новим тенденціям ринку, від їхньої діяльності прямо залежать державні доходи, які акумулюються за рахунок податків. Тому вони потребують великої уваги з боку дослідників, податкових органів та законотворчих структур. У 2022 році, коли держава зіткнулась з низкою викликів саме зміни у податковому законодавстві допомогли підтримувати діяльність українському бізнесу.

3. Зміни в законодавстві, щодо реєстрації платників ПДВ були спричиненні застосуванням можливості лише електронної реєстрації. Зміни, щодо ставок податків відбулись під впливом тенденцій розвитку держави та такого зовнішнього фактору як війна. Зміни для малого бізнесу та платників податку відбувались з метою посилення контролю, але у 2022 році було враховано фактори вразливості таких підприємств та зменшено на них податкове навантаження. Зміни в законодавстві щодо пільг з ПДВ, відбувались на основі векторів розвитку та пріоритетів держави, також на них мали значний вплив пандемія та військові дії, що спричинило застосування пільгових ставок на протиепідемічні заходи та товари необхідні для оборонної сфери. Зміни у

законодавстві, щодо експортних та імпорتنих операцій відбулись під впливом тенденції розвитку поштової сфери та під впливом військових дій для підтримання діяльності суб'єктів господарювання та уникнення вивезення товарів, які необхідні в середині країни. Штрафні санкції мали на меті посилення контролю, але також був врахований фактор військових дій на території України, що пом'якшило контроль на певний період та дало можливість самостійно виправити помилки уникнувши штрафних санкцій. Що стосується податкових накладних та декларацій з ПДВ у них періодично відбуваються незначні зміни, щодо реквізитів, які вони у собі містять, тому, можна зробити висновок, що вони мають основні форми, які періодично удосконалюються.

4. Зміни, які вносяться до податкового законодавства, щодо ПДВ спрямовані не лише на підтриманні рівня надходжень до державного бюджету, а й регулюються відповідно до зовнішніх факторів для підтримання стабільності в середині країни та зменшення навантаження у галузях, які є пріоритетними. Так, у 2019 та 2020 роках надходження з ПДВ були стабільними, але вже у 2021 році незважаючи на пандемію, відбулось зростання надходжень з ПДВ, оскільки країна змогла адаптуватись до зовнішніх факторів та за допомогою законодавства обравши вектори, які найбільше постраждали від пандемії відновлювати їх економічну діяльність. У 2022 році відбулось скорочення надходжень з ПДВ і також, варто зазначити, що у цей період скоротились відшкодування з ПДВ, це було спричинене тим, що у період лютий-травень багато підприємств скоротили або припинили свою діяльність, громадяни купували лише товари першої необхідності і застосовувались пільгові ставки для певного переліку товарів та суб'єктів господарювання. Тому надходження до державного бюджету напрямку залежать від податкових норм, які встановлені в середині країни.

5. Питання розрахунків з ПДВ нормативно регулюються як вітчизняними документами (основним з яких є Податковий кодекс України), так і Директивами ЄС, оскільки на шляху до євроінтеграції Україна повинна максимально

уніфікувати норми внутрішнього законодавства з нормами європейського законодавства.

6. При цьому слід відмітити, що кожна країна самостійно формує свою податкову політику, але Україна може переймати досвід іноземних держав, щодо ПДВ, оскільки цей податок не є досконалим і найбільше податкове навантаження він здійснює на кінцевих споживачів, тобто у більшості випадків на звичайних громадян. Тому податкова система України не є ідеальною та потребує змін, але перед їх здійснення обов'язково необхідний комплексний аналіз.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»

2.1. Економіко-організаційна характеристика ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» та організація бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на ньому

Основним та невід’ємним документом який регулює економіко-організаційну характеристику будь-якого підприємства є облікова політика та статут, наведені у Додатку А та Б.

Облікова політика є обов’язковою для будь-якого підприємства, оскільки вона визначає принципи, методи та процедури, що використовує та яких дотримується певне підприємство у своїй діяльності та застосовує у бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності.

Відповідно до абзацу другого частини п’ять статті 8 Закону України [43] підприємства самостійно визначають та формують власну облікову політику. Вона створюється власником підприємства або уповноваженою особою за її погодженням з власником.

В обліковій політиці висвітлюються питання з приводу яких існує невизначеність, оскільки існує декілька методик або принципів, які можна використовувати для вирішення певних питань. Вимоги та норми, які встановлені законодавством та не мають варіантів, не розглядаються у обліковій політиці, оскільки вони є усталеними та будуть змінені лише при виникненні змін у законодавстві.

Товариством з обмеженою відповідальністю «МАГІЯ КОМФОРТУ» з метою управління фінансово-господарською діяльністю було затверджено Наказ №1 «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику» та ряд

наказів про внесення змін в наказ про облікову політику та облікові оцінки на підприємстві.

Організація та забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві доручена бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером. На підприємстві застосовувати журнально-ордерну систему обліку, також на підприємстві відповідно до наказу дозволяється застосовувати інші облікові регістри розроблені фахівцями підприємства та адаптовані до системи обліку. Головному бухгалтеру своїм розпорядженням дозволено затверджувати додаткову систему субрахунків і регістрів аналітичного обліку.

Первинні документи на підприємстві можуть містити відмітки про їх обробку у вигляді кореспонденції рахунків, дати, підпису. Також, бухгалтер на щомісячній основі зобов'язаний складати журнали-ордери та інші облікові регістри. Далі ці документи повинні бути відображенні головним бухгалтером в Головній книзі підприємства, яка є підставою для складання Баланс. Після обробки всі документи повинні бути підписані головним бухгалтером із вказанням дати підпису.

Фахівці таких відділів: адміністративного, збуту, постачання, монтажного – повинні виконувати вимоги працівників бухгалтерії щодо дотримання порядку оформлення первинних документів і терміну їхнього подання. Фахівець може бути притягнутий до відповідальності за порушення вимог бухгалтерів, таких як несвоєчасне складання первинних документів, недостовірне відображення в них даних. У випадку відсутності документу, наявності порушень законодавчих та нормативних вимог у складеному документі, які потягли за собою застосування фінансових санкцій до підприємства. На засіданні дирекції розглядається питання про відповідальність фахівця.

Також, на підприємстві здійснюється інвентаризація актів і зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, і розрахунків. Також, на підприємстві створена постійно діюча інвентаризаційна комісія.

Про облікову політику підприємства зазначено, що дозволяється внести до неї зміни, якщо зміняться вимоги Міністерства фінансів України або статутні вимоги підприємства. При складанні фінансової звітності встановлюється кордон істотності 1000 грн, даний кордон є прийнятним для підприємств. До основних засобів на підприємстві відноситься актив, якщо він має очікуваний термін експлуатації більше року, а вартість дорівнює сумі, що перевищує 20000 грн. До малоцінних необоротних активів підприємство відносить ті, що відміні від основних засобів та вартість яких не перевищує 20000 грн.

В обліковій політиці зазначено, що на підприємстві застосовується прямолінійний метод амортизації основних засобів. Такий метод є найбільш зручним для застосування, тому його не варто змінювати. Для інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та предметів прокату, також становлений прямолінійний метод нарахування амортизації, а для малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів – у розмірі 100% вартості в першому місяці використання. Такі методи є зручними для застосування та при їх використанні низька ймовірність допустити помилку.

Установлений такий метод оцінки вибуття запасів як ФІФО. Підприємство займається оптовою торгівлею, але часто реалізує дороговартісні товари ціна на які може постійно змінюватись. На підприємстві велика номенклатура товарів та малоцінних швидкозношуваних предметів. Тому для малоцінних швидкозношуваних предметів може бути доцільним використання методу середньозваженої вартості. Оскільки, такі товари є недорогими та постійно використовуються у діяльності у великих кількостях їх можна обліковувати за середньозваженою ціною. Для дороговартісного устаткування можна використовувати метод ідентифікованої собівартості, оскільки встановлення такого обладнання це спеціальне замовлення або проект, який реалізується з виконанням певних умов. Метод ідентифікованої собівартості передбачає здійснення обліку по кожній конкретній одиниці товару, тому для товарів, які реалізує дане підприємство такий метод буде доцільним.

Здійснюється посилений контроль за малоцінними і швидкозношуваними предметами, в облікові картки проставляються підписи працівників при отриманні та переміщенні МШП між структурними підрозділами, а також складаються акти на їх списання у разі непридатності до експлуатації.

На підприємстві відповідно до облікової політики створюється резерв сумнівних боргів, забезпечення на оплату відпусток та гарантійних зобов'язань для здійснення майбутніх витрат.

Для здійснення бухгалтерського та податкового обліку використовуються національні стандарти бухгалтерського обліку, що чинні відповідно до законодавства. Зміни у первісній вартості основних засобів відбуваються при здійсненні витрат, що збільшують очікуванні економічні вигоди від використання такого активу. Якщо у певному періоді здійснюються витрати на підтримання основного засобу у робочому стані, їх відносять до витрат періоду. Нарахування амортизації здійснюється з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання, встановлених податковим законодавством. Класифікацію адміністративних витрат та витрат на збут здійснюють згідно з П(с)БО 16 [62].

Також, у наказі встановлений перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат. До постійних витрат на управління виробництвом належать: витрати на оплату праці відділу монтажу, відрахування на соціальні заходи таких працівників, витрати на оплату відряджень та інші витрати, до яких можна віднести послуги зв'язку, поштові послуги, канцелярське приладдя, навчання для працівників, придбання періодичної літератури. Амортизація основних засобів, нематеріальних активів, витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів виробничого та загальновиробничого обладнання, також відносяться до виробничих витрат. До них ще відносять витрати пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони, охорони праці та техніки безпеки, витрати на охорону навколишнього природного середовища.

До складу змінних загальновиробничих витрат відносять амортизацію вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т виробничого та

загальновиробничого призначення, оскільки амортизація на такі основні засоби нараховується за виробничим методом. Витрати на обслуговування виробничого процесу, також відносяться до змінних витрат, а саме оплата праці та соціальні відрахування персоналу зайнятого обслуговуванням виробничого процесу та витрати на здійснення технологічного контролю.

У наказі про облікову політику не зазначено інформації, що організації обліку ПДВ, лише у наказах про внесення змін надано інформацію, щодо витрат, які відповідно до змін у законодавстві повинні бути віднесені до витрат звітного періоду з відображенням у складі інших операційних витрат. Так відповідно до змін у законодавстві було внесено такі зміни:

- нараховані компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ згідно пп. 198.5 ст. 198 та пп. 199.1 ст 199 ПКУ при використанні товарів/послуг в негоподарській, пільговій і не оподатковуваній ПДВ діяльності (у тому числі при зміні напрямку їх використання);

- суми донарахованих податкових зобов'язань за результатами річного перерахунку згідно з пп. 199.4 ст 199 ПКУ зважаючи на участь товарів/послуг у подвійному використанні [37];

- суми ПДВ, не підтверджені зареєстрованою постачальником податковою накладною – після закінчення граничних 365 днів з дати її складання.

Загалом на досліджуваному підприємстві у відділі бухгалтерія передбачено окрему посаду бухгалтера з розрахунків за ПДВ, оскільки основною діяльністю яку здійснює підприємство є оптова торгівля, таке рішення було необхідним, оскільки щодня підприємство здійснює придбання та продаж великих обсягів товарів, які необхідно обліковувати, складати податкові накладні та у подальшому податкові декларації для подання до податкових органів. Правильність ведення обліку, щодо податків є важливим аспектом, оскільки зі сторони податкових органів здійснюється контроль за правильністю обліку та подання. Помилки при здійсненні податків або намагання приховати суми податків ведуть до штрафних санкцій. Тому при здійсненні даного процесу

все повинно бути чітко та правильно. Відповідальність за подання податкових декларацій з ПДВ покладено на головного бухгалтера.

Загалом досліджуване товариство дотримується усіх нормативно-законодавчих актів та провадить свою діяльність не приховуючи свої доходи, обороти щодо товарів. Облікова політика включає в себе всі основні моменти, щодо обліку, які відповідно до законодавства можуть обиратись на розсуд підприємства та мають різні варіації. Але в ній нерозкрита інформація, щодо ПДВ, тому підприємству варто було б звернути на це увагу та внести зміни, щодо цього питання, оскільки щороку воно здійснює нарахування та розрахунки щодо наведеного податку на декілька мільйонів гривень, цей податок є основним серед податкових розрахунків тому потребує встановлення певних норм у внутрішньо-розпорядчих документах підприємства.

2.2. Порядок визначення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ та документальне оформлення цих операцій

В Україні порядок визначення податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість регулюється Податковим кодексом України (далі ПКУ), зокрема розділом V [37].

ПДВ являє собою непрямий податок, який стягується на кожному етапі виробництва та обігу товарів чи послуг, коли створюється додана вартість. ПДВ фактично сплачує споживач під час купівлі товарів чи послуг, а підприємства виступають у ролі посередників, які нараховують та перераховують цей податок до державного бюджету. Основна інформація щодо ПДВ, визначена ПКУ [37], наведена в Додаток В.

Порядок оподаткування ПДВ в кожному конкретному випадку визначає ПКУ, проте в даному розділі будуть описані типові для ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» ситуації.

Важливим в порядку оподаткування ПДВ є визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

Податкове зобов'язання з ПДВ (далі ПЗ) – це сума податку на додану вартість, яку платник ПДВ повинен нараховувати та сплачувати до державного бюджету в результаті здійснення оподатковуваних операцій з постачання товарів або послуг. Відповідно до ст. 187 ПКУ 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 [37]:

1) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, - дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

Ситуація 2.1: ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» уклало договір на встановлення системи опалення в житловому комплексі. Загальна вартість робіт і постачання обладнання за договором становить 1 000 000 грн, включаючи ПДВ. 15 жовтня 2024 р. замовник здійснив авансовий платіж розміром 50% від загальної вартості робіт, тобто 500 000 грн. Акти виконаних робіт на суму авансу було підписано 20 листопада 2024 р.

Підприємство зобов'язане нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на дату зарахування коштів на банківський рахунок, тобто 15 жовтня 2024 р.

Розрахунок податкового зобов'язання:

$$500\,000 \text{ грн.} \times 20 \% / 120 \% = 83333,33 \text{ грн.}$$

2) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником

податку. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», незалежно від дати накладення електронного підпису.

Ситуація 2.2: ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» уклало договір на встановлення системи опалення в житловому комплексі. Загальна вартість робіт і постачання обладнання за договором становить 1 000 000 грн, включаючи ПДВ. 15 жовтня 2024 р. було підписано акт виконаних робіт на першу частину робіт, в сумі 600 000 грн., в т.ч. ПДВ. Роботи були оплачені 20 листопада 2024 р.

Підприємство зобов'язане нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на дату підписання акту, тобто 15 жовтня 2024 р.

Розрахунок податкового зобов'язання:

$$600\,000 \text{ грн.} \times 20 \% / 120 \% = 100\,000 \text{ грн.}$$

3) датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення. Окрім того, базою оподаткування ПДВ для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [37, ст. 190].

Ситуація 2.3. ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» 10 жовтня 2024 р. зробило передоплату за імпордне обладнання нерезиденту в сумі 20 000 євро (курс НБУ 41,52 грн/євро). Обладнання отримане 15 листопада 2024 р. (курс НБУ 41,34 грн/євро). Сума мита склала 41430 грн.

Підприємство зобов'язане нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на дату оформлення митної декларації, тобто 15 листопада 2024 р.

Розрахунок податкового зобов'язання:

$$(20\,000 \text{ євро} \times 41,34 \text{ грн/євро} + 41\,430 \text{ грн}) \times 20 \% / 100 \% = 173\,646 \text{ грн.}$$

4) датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання нерезидентами суб'єктам господарювання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, є дата списання коштів з рахунку платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Таким чином, попередня (авансова) оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України чи ввозяться на митну територію України, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера.

Слід зазначити, що 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 навіть без реєстрації як платники такого податку.

Податковий кредит з ПДВ (далі ПК) – це сума податку на додану вартість, яку платник податків має право віднести до зменшення своїх податкових зобов'язань з ПДВ за звітний період. Податковий кредит виникає тоді, коли підприємство:

- купує товари (роботи, послуги) та необоротні активи у постачальників, сплачуючи при цьому ПДВ;
- отримує послуги, надані нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;
- ввозить необоротні активи на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;
- ввозить товари та/або необоротні активи на митну територію України (після нарахування та сплати податкового зобов'язання за митною декларацією).

Правильне оформлення ПЗ та ПК з ПДВ залежить від правильного документального оформлення операцій.

Основним документом при цьому є податкова накладна та розрахунок коригування.

Податкова накладна (далі ПН) – це документ, який існує лише в електронній формі та використовується платниками ПДВ для обліку податкового зобов’язання та податкового кредиту, які виникають з цього податку. Її форма та порядок заповнення регламентується Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [69]. Проте слід зазначити, що практично щороку до цього документу вносяться зміни (останні були 09.08.2024, і вступили в дію з 01.10.2024 р.), що значно ускладнює обліковий процес. В Додаток Г наведено форму податкової накладної з урахуванням останніх змін з короткою інструкцією щодо заповнення її окремих граф; в Додаток Д наведено зразок податкової накладної ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ». Зокрема, останні зміни передбачають викладення форми ПН у новій редакції у зв’язку з доповненням її новими реквізитами (а саме щодо зазначення інформації про договір (контракт), відповідно до якого здійснюється операція з вивезення за межі митної території України товарів, та реквізитів митної декларації за такою операцією; проставлення ознаки «власна сільськогосподарська продукція» у разі складання податкової накладної за операцією з постачання на митній території України та/або вивезення за межі митної території України окремих видів товарів, які є власною сільськогосподарською продукцією, що класифікується за кодом УКТ ЗЕД, до якого застосовано режим експортного забезпечення).

Окрім того, підприємства-експортери у верхній лівій частині податкової накладної на експорт повинні у відповідному рядку графи «Інформація про операцію з вивезення товарів за межі митної території України» зазначати дату та номер договору (контракту), відповідно до якого здійснюється операція з вивезення за межі митної території України товарів, та у разі здійснення таких операцій на підставі форвардного контракту у спеціальному полі робиться позначка «Х»; в окремому рядку слід зазначати дату та номер відповідної митної декларації.

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку у контролюючому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість.

Платник податку має право зареєструвати податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму податку, обчислену за формулою, зазначеною у пункті 200-1.3 статті 200-1 ПКУ (формула 2.1):

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ} \quad (2.1)$$

де $\Sigma \text{НаклОтр}$ - загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, податковими накладними, складеними платником податку та зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\Sigma \text{Митн}$ - загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\Sigma \text{ПопРах}$ - загальна сума поповнення з рахунку у банку/небанківському надавачу платіжних послуг платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку, в тому числі рахунків у системі електронного адміністрування податку платника - сільськогосподарського підприємства, що обрало спеціальний режим оподаткування.

Таким чином, формула 2.1 розраховує ліміт для реєстрації податкових накладних, враховуючи такі компоненти, як суми сплаченого податку постачальникам, обсяг вхідного ПДВ і податкових зобов'язань, а також суми, що підлягають поверненню. Через це можуть виникати ситуації, коли платник має необхідність зареєструвати податкову накладну на певну суму, але ліміт реєстрації за формулою менший за цю суму. Це може обмежувати можливість своєчасного виконання зобов'язань перед контрагентами та призводити до касових розривів.

Основні проблеми, що виникають через застосування цієї формули, полягають у наступному:

1. Недостатній ліміт для реєстрації податкових накладних. Якщо сума вхідного ПДВ та попередньо сплачених податків недостатня для покриття нових податкових зобов'язань, платник ПДВ не зможе зареєструвати податкову

накладну на потрібну суму, що може спричинити штрафи та проблеми з контрагентами.

2. Фінансові затримки та необхідність поповнення ПДВ-рахунку. Для реєстрації нової накладної платник змушений поповнювати ПДВ-рахунок, що є додатковим фінансовим навантаженням.

3. Адміністративне навантаження та складність розрахунків. Постійне обчислення ліміту за формулою та контроль за його достатністю вимагають додаткових ресурсів і може ускладнювати податковий облік [41].

Таким чином, формула, замість полегшення адміністрування ПДВ, створює додаткові фінансові та адміністративні проблеми для платників податку.

Податкова накладна в більшості випадків складається на дату виникнення податкових зобов'язань постачальника (продавця). Виключенням є, зокрема, отримання послуг від нерезидентів. В цьому випадку податкову накладну складає покупець-резидент.

Детальна інформація щодо всіх варіантів заповнення податкових накладних наводиться в Наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [69].

Податкову накладну треба створити на дату появи податкового зобов'язання.

Реєстрація податкової накладної у базі ДПС (Єдиному реєстрі податкових накладних, ЄРПН) є необхідно умовою для отримання покупцем права на податковий кредит та обов'язком продавця. Правила реєстрації податкових накладних визначені Порядком ведення ЄРПН [65]. У цій же базі реєструються й розрахунки коригування (РК) до податкових накладних. ЄРПН. Це складова системи електронного адміністрування податку на додану вартість (СЕА ПДВ).

Строки реєстрації ПН/РК, які діють сьогодні, введені ще з 8 лютого 2023 р. тимчасові та діють лише у період воєнного стану та 6 місяців після місяця його скасування. Порівняння тимчасових і постійних термінів реєстрації ПН/РК наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Порівняння тимчасових і постійних термінів реєстрації ПН/РК

Коли складені	Коли зареєструвати:	
	тимчасові терміни, що діють зараз* (згідно п. 89 підрозд. 2 Перехідних положень ПКУ)	звичайні терміни, що були та відновляться у мирний час** (згідно п. 201.10 ПКУ)
для ПН та РК до них*** (оформлені на стороннього контрагента, у т.ч. неплатника, ставки ПДВ – 20%, 14%, 7%)		
з 1-го по 15-й календарний день місяця (включно)	до 5-го календарного дня (включно) місяця, який наступний за місяцем їхнього складання	до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені
з 16-го по останній календарний день місяця (включно)	до 18-го календарного дня (включно) місяця, який наступний за місяцем їхнього складання	до 15-го к. дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
тільки до «зменшуючих» РК****		
впродовж місяця	впродовж 18 к. днів з дня отримання такого РК до ПН отримувачем (покупцем)	впродовж 15 к. днів з дня отримання такого РК до ПН отримувачем (покупцем)
компенсуючі зведені ПН/РК		
зведені ПН (РК до них) за операціями, визначеними пп. 198.5, 199.1 ПК	змін не передбачено, тому діє звичайний термін – впродовж 20 к. днів за останнім днем місяця їхнього складання (п. 201.10 ПК)	
* з 08 лютого 2023 року, впродовж воєнного стану та 6 місяців після його завершення. За роз’ясненням ДПС дані строки реєстрації в ЄРПН застосовуються до ПН/РК з «<i>датою складання починаючи з 16 січня 2023 року</i>» ** у мирний час – це через 6 місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинений або скасований; *** за цими ж правилами для звичайних ПН/РК реєструються також такі специфічні, як: ПН/РК на операції з постачання товарів/послуг, які мають звільнення від оподаткування ПДВ; за ставкою ПДВ 0%; ПН на суму перевищення бази оподаткування над фактичною ціною за абз. 11 п. 201.4 ПК (база оподаткування визначається за ст. 188 і 189 ПК, а сама ПН має тип причини «15»); ****маються на увазі РК, які складені постачальником, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг. Такі РК реєструються покупцем (отримувачем)		

Джерело: узагальнено автором на основі [65,36,64]

Ситуація 2.4. Дата створення ПН – 14.02.2024, період вчасної реєстрації ПН – з 14.02.2024 по 05.03.2024.

Ситуація 2.5. Дата створення ПН – 17.02.2024, період вчасної реєстрації ПН – з 17.02.2024 по 18.03.2024.

Максимальний строк реєстрації податкової накладної або РК до неї – 1095 календарних днів.

Попри оновлення загальних термінів реєстрації ПН/РК на період воєнного стану залишаються у дії й спеціальні правила, теж для воєнного стану, які були встановлені пп. 69.1 підрозд. 10 Перехідних положень ПКУ та діють з 27 травня 2022 року. Актуальні на сьогодні наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Спеціальні терміни реєстрації ПН/РК

Можливість* виконувати свої податкові обов'язки у платника ПДВ у період воєнного стану	Строки реєстрації таких ПН/РК
Відновилася	60 к. днів з першого місяця, наступного за місяцем відновлення можливостей
Відсутня	6 місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні
* правила визначення неможливості чи можливості платника податку виконувати свої податкові зобов'язання затверджені наказом Мінфіну від 29.07.2022 № 225, який містить Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [37]	

Джерело: узагальнено автором на основі [37, 35]

ЄРПН тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України працює у робочі дні з 08⁰⁰ до 20⁰⁰. Однак операційний день для реєстрації ПН/РК, на який припадає граничний строк їхньої реєстрації, триває цілодобово — з 00⁰⁰ до 24⁰⁰. Квитанція про прийняття при цьому може надсилатися не пізніше наступного операційного дня. Якщо така квитанція не надійшла, то ПН/РК вважається зареєстрованою.

ПН/РК завжди реєструє продавець (постачальник), який є платником ПДВ (за виключенням ситуації, коли податкову накладну реєструє покупець (отримувач) при отриманні послуг від нерезидента).

Без зареєстрованої ПН неможливий ПК з ПДВ. Податковий кредит можливий лише у місяці, на який припадає реєстрація податкової накладної постачальником. З метою отримання податкової накладної, яка зареєстрована в

ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної.

Ситуація 2.6. Постачання відбулося 12.01.2024 р. і продавець мав би зареєструвати ПН до 05.02.2024 (включно). Однак він зареєстрував її 14.02.2024 р., тобто з простроченням. Якщо покупець поставить дану суму у податковий кредит у податковій декларації січня – це буде помилка, яка призвела до завищення податкового кредиту січня. Наслідок — штраф, хоча покупець за правилом першої події ніби й має право на податковий кредит з ПДВ у січні. Однак з дотриманням умов п. 201.10 ПК у дійсності можливість сформувати податковий кредит виникне тільки у лютому – місяці, коли постачальник нарешті зареєстрував цю прострочену податкову накладну.

Право на податковий кредит зберігається впродовж 365 календарних днів з дати складання податкової накладної. Крім того, є механізм подання скарги на постачальника.

В ряді випадків ПН не надається покупцю. Типи причин, з яких ПН не надається покупцю, наведено в Додаток Е.

Розрахунок коригування (РК) покликаний виправити помилки або внести зміни, які викликані різними господарськими ситуаціями до вже зареєстрованих ПН. Форма РК є додатком до форми ПН (Додаток Г).

Підставою для складання РК є п.192.1 ПКУ, за яким після того, як після постачання відбулася будь-яка зміна суми компенсації вартості товарів/послуг, перерахунок у випадках повернення (у т.ч. й авансів), суми податкового зобов'язання та податкового кредиту постачальника й отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі РК до ПН. Приклад з заповненням РК за новими правилами наведено в Додаток Ж.

Загальні правила заповнення реквізитів РК аналогічні таким для ПН. РК також підлягають реєстрації у ЄРПН, як і ПН.

Якщо допущена невчасна реєстрація ПН, то з постачальника стягується штраф (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Штрафи за прострочення реєстрації ПН/РК у ЄРПН

Тривалість порушення строків реєстрації	Розмір штрафу, від суми ПДВ, зазначеної у таких ПН/РК:	
	тимчасові терміни, що діють зараз* (згідно п. 90 підрозд. 2 Перехідних положень ПК)	звичайні терміни, що були та відновляться* (згідно п. 120¹.1 ПК)
< 15 к. днів	2%	10%
від 16 до 30 к. днів	5%	20%
від 31 до 60 к. днів	10%	30%
від 61 до 365 к. днів	15%	40%
≥ 366 к. днів	25%	50%
Незареєстрована	50% від суми ПЗ з ПДВ, яке було зазначено у такій незареєстрованій ПН/РК або від суми ПДВ, який був нарахований за операцією з постачання товарів/послуг, за якою така ПН/РК мала бути складена. На дану суму штраф ДПС виставляє ППР, за яким слід сплатити впродовж 10 к. днів, наступних за днем отримання такого ППР	
	ще 50%, тобто решту суми з незареєстрованої ПН/РК, якщо не сплатили вчасно штраф у згаданому вище ППР	

Джерело: узагальнено автором на основі [37, 34]

Як видно з табл. 2.3, штрафи знизилися, хоча й тимчасово – на період воєнного стану та 6 місяців після місяця його скасування.

Також з 1-го дня прострочення сплати податкового зобов'язання буде нарахована й пеня.

При імпорті підставною відображення ПЗ та ПК з ПДВ є митна декларація.

2.3. Відображення розрахунків за ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку

Належна організація бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ є надзвичайно важливою не лише з метою уникнення порушень податкового законодавства, а й об'єктивності і повноти відображення інформації у звітності, збереження ділової репутації суб'єктів господарювання. Облікове забезпечення розрахунків з ПДВ на сьогодні регулюється тільки Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій [20], оскільки Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [19] втратила чинність у червні 2019 року. Слід зауважити, що для бухгалтерського обліку податку на додану вартість у Інструкції [20] передбачені такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит». Варто відзначити, що рекомендації Інструкції № 141 [19] були доволі корисними для методики облікового відображення розрахунків з податку на додану вартість. Тому суб'єкти господарювання можуть використовувати ці рекомендації для організації обліку розрахунків з ПДВ, передбачивши основи в обліковій політиці (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків для обліку
розрахунків з ПДВ**

Рахунок, субрахунок, аналітичний рахунок	Характеристи
1	2
641/1 «Розрахунки з ПДВ»	Призначено для ведення облікової інформації на додану вартість
641/ПДВштраф	Розрахунки з бюджетом за штрафними санкціями ПДВ
643 «Податкові зобов'язання»	Для обліку суми ПДВ, визначеної, що виходить із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні дії, роботи, послуги, що підлягають визнанню (виконанню)
643/1 «Податкові зобов'язання з ПДВ підтверджені»	Використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з перерахуванням у разі реєстрації податкової накладної в ЄРПН
643/2 «Податкові зобов'язання з ПДВ непідтверджені»	Використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з перерахуванням у момент виникнення зобов'язання за первинними документами або у разі блокування податкової накладної
643/3 «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню»	Для відрахування нарахованого податкового зобов'язання на вартість придбання товарів, робіт, послуг, необоротних активів, які будуть використані в операціях, що не оподатковуються ПДВ, або в непідприємницькій діяльності
644 «Податковий кредит»	Для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання
644/1 «Податковий кредит з ПДВ підтверджений»	Для обліку податкового кредиту в разі перерахувань підприємства за товари, роботи, послуги та отриманні податкової накладної від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН

Продовження таб. 2.4

1	2
644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»	Для обліку суми вхідного ПДВ на підставі первинних документів, які не підтверджені податковими накладними зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку блокування чи неотримання податкових накладних
644/3 «Податковий кредит, що підлягає коригуванню»	Податковий кредит, що підлягає коригуванню
315/ПДВ	Розрахунки з Казначейством у системі електронного адміністрування ПДВ

Джерело: узагальнено автором на основі [19,20]

Виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відображається за кредитом субрахунку 641 / «Розрахунки з ПДВ», а сума податкового кредиту з ПДВ та суми ПДВ, сплачені до бюджету – за дебетом субрахунку 641. На цьому рахунку визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниця між його дебетовим та кредитовим оборотом, за виключенням суми ПДВ (відображеної за дебетом) щодо сплати податку за попередній звітний період. Основним принципом, який діє при податковому обліку ПДВ, є порівняння податкового зобов'язання та податкового кредиту за звітний період і визначення позитивного або від'ємного значення між сумою податкового зобов'язання й сумою податкового кредиту звітного періоду. У випадку виникнення позитивного значення суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок на додану вартість до бюджету, у випадку виникнення від'ємного значення суб'єкт господарювання має право на бюджетне відшкодування вказаного податку.

Таким чином справедливо відзначити, що суми, відображені на субрахунках 643 і 644, не беруть участі при визначенні ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у звітному періоді. Вони є транзитними. Субрахунки 643 і 644 використовують, наприклад, у випадках, коли податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ відображені в податкових розрахунках в одному звітному періоді, а отримання товарів (послуг) або їх відвантаження (виконання) відбувається в інших звітних періодах. Також, субрахунок 644 застосовують, якщо підприємство не отримало зареєстровану в ЄРПН податкову накладну (644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»), а субрахунок 643 – при

блокуванні податкових накладних під час їх моніторингу (643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтверджене»).

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

Кожен із наведених субрахунків відіграє свою роль в механізмі обліку ПДВ. Наприклад, субрахунок 315/ПДВ надасть можливість виділити розрахунки за електронним рахунком у СЕА ПДВ серед інших спеціальних рахунків підприємства, відкритих у Казначействі. Субрахунок 641/ПДВштраф дозволить відстежити заборгованість за штрафами, пов'язаними з ПДВ, та її погашення. Адже штрафи сплачуються не на електронний рахунок, а безпосередньо в бюджет. Це зручно, оскільки не буде «засмічений» інформацією щодо штрафів основний субрахунок 641/ПДВ.

Порівняння очікуваного (непідтвердженого) та підтвердженого ПДВ дає змогу перевірити точність облікових даних. Бухгалтерські програми містять спеціальні звіти для аналізу обліку ПДВ. Проте можна також перевірити вручну, чи складені та отримані всі податкові накладні, чи немає дублювання даних тощо. Наприклад, сальдо субрахунку 6442 на кінець періоду відображає суму вхідного ПДВ із податкових накладних (у розрізі контрагентів), які ще не зареєстровані в ЄРПН. Залишок за субрахунком 6432 показує наявність постачань звітного періоду, за якими податкові накладні ще не складені або не зареєстровані.

Субрахунок 315 використовують лише для обліку коштів на електронному ПДВ-рахунку, а не для контролю реєстраційної суми ПДВ [5].

Приклад застосування основних рахунків щодо розрахунків з ПДВ наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Приклади застосування основних рахунків щодо розрахунків з ПДВ

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Податковий кредит з ПДВ, коли перша подія – отримання товару</i>				
1	Підприємство отримало податкову накладну від постачальника за товар на суму 12 000 грн, в т.ч. ПДВ	281	631	10 000
2	Відображено КЗ з ПДВ (до моменту реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	6442	631	2 000
3	Відображено ПК з ПДВ після реєстрації податкової накладної в ЄРПН	641/1	6442	2 000
<i>Податковий кредит з ПДВ, коли перша подія – авансовий платіж</i>				
4	Перераховано постачальникові попередню оплату за товар	371	311	16 000
5	Відображено право на податковий кредит з ПДВ (до моменту реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	6442	6441	4 000
6	Відображено ПК з ПДВ після реєстрації податкової накладної в ЄРПН	641/1	6442	4 000
7	Отримано товар від постачальника	281	631	12 000
8	Списано відображений ПК з ПДВ	6441	631	4 000
9	Закрито розрахунки за авансами	632	371	16 000
<i>Податкові зобов'язання з ПДВ, коли перша подія – виконання робіт</i>				
10	Підприємство реалізувало товар на суму 24 000 грн, в т.ч. ПДВ	361	703	24 000
11	Відображено ПЗ з ПДВ (до моменту реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	703	6432	4 000
12	Відображено ПЗ з ПДВ після реєстрації податкової накладної в ЄРПН	6432	641/1	4 000
<i>Податкові зобов'язання з ПДВ, коли перша подія – авансовий платіж</i>				
13	Отримано аванс від замовника	311	681	30 000
14	Відображено ПЗ з ПДВ (до моменту реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	6431	6432	5 000
15	Відображено ПЗ з ПДВ після реєстрації податкової накладної в ЄРПН	6432	641/1	5 000
16	Підписано акти виконаних робіт	361	703	30 000
17	Списано відображене ПЗ з ПДВ	703	6431	5 000
18	Закрито розрахунки за авансами	681	361	5 000
<i>Сплата ПДВ до бюджету</i>				
19	Платник податку перерахував кошти з поточного рахунку на електронний ПДВ-рахунок	315/ПДВ	311	3 500

Продовження таб. 2.5

1	2	3	4	5
20	Сплачено різницю між ПЗ та ПК до бюджету $4000+5000-2000-4000 = 3000$	641/1	315/ПДВ	3 000
21	Платник отримав на поточний рахунок з електронного ПДВ-рахунку суму коштів, що перевищує суму ПДВ, яку потрібно перерахувати до бюджету (аналогічно відображається сума бюджетного відшкодування)	311	315/ПДВ	500

Слід відмітити, що у випадку імпорту товару облік ПДВ дещо відрізняється як в частині документального оформлення (митна декларація), так і в частині розрахунку суми ПДВ, моменту виникнення ПЗ та ПК з ПДВ та моменту оплати, що було розглянуто в п. 2.2. В даному параграфі розглянемо саме облікове відображення імпорту товарів, зокрема, в частині ПДВ (незалежно від того, оплата проводиться авансом або як післяплата) (табл. 2.6) [33].

Таблиця 2.6

Приклад розрахунків з ПДВ у випадку імпорту товару

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Відображено ПЗ з ПДВ на основі митної декларації	644/1	641/1	20 000
2	Перераховано митному органу суму імпортного ПДВ	377	311	20 000
3	Відображено сплату імпортного ПДВ	641/1	377	20 000
4	Включено сплаченого ПДВ до складу податкового кредиту	641/1	644/1	20 000

При експорті товарів ПДВ існують інші особливості, оскільки ПДВ для таких операцій нараховується за ставкою 0 %, проте підприємство, що є базою для розгляду, не є експортером.

У випадку, якщо підприємство-покупець так і не отримало інформації про реєстрацію податкової накладної, воно не матиме права на податковий кредит і повинно списати цю суму до витрати періоду (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Приклад списання сум податкового кредиту з ПДВ у випадку
незареєстрованої податкової накладної**

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Підприємство отримало податкову накладну від постачальника за товар на суму 12 000 грн, в т.ч. ПДВ	281	631	10 000
2	Відображено КЗ з ПДВ (до моменту реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	6442	631	2 000
3	Після закінчення граничного строку для реєстрації податкової накладної суму непідтвердженого податкового кредиту списано до складу витрат	949	6442	2 000

Окремо слід відзначати ситуації придбання, не пов'язаного з господарською діяльністю платника або в операціях, що не оподатковують ПДВ. В цьому випадку нараховуються умовні податкові зобов'язання з ПДВ (п. 198.5 ПК). Приклад відображення операцій з ПДВ у даному випадку наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Приклад обліку умовних податкових зобов'язань з ПДВ

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Підприємство отримало податкову накладну від постачальника за товар на суму 12 000 грн, в т.ч. ПДВ	281	631	10 000
2	Відображено КЗ з ПДВ (до моменту реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	6442	631	2 000
3	Відображено ПК з ПДВ після реєстрації податкової накладної в ЄРПН	641/1	6442	2 000
4	Збільшили первісну вартість товару на суму умовних ПДВ-зобов'язань на підставі окремої податкової накладної	281	641/1	2 000
5	Якщо придбали товар для негосподарської діяльності, а почали використовувати у господарській - зменшено податкові зобов'язання з ПДВ на підставі розрахунку коригування	641/1	719	2 000
6	Якщо придбали товар для господарської діяльності, а почали використовувати у негосподарській - нараховано умовні податкові зобов'язання	949	6412	2 000

Як вже було розглянуто, весь «вхідний» ПДВ належить до податкового кредиту. Якщо такі товари, послуги, необоротні активи надалі частково використані в оподатковуваних операціях, а частково – у неоподатковуваних, слід нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ. При цьому розмір частки має відповідати частці використання таких товарів, послуг, необоротних активів у неоподатковуваних операціях.

Наприклад, якщо частка використання товарів в оподатковуваних операціях, розрахована за підсумками 2023 року, становить 70%, відповідно, частка використання товарів у неоподатковуваних операціях – 30% (100% - 70%) [7,20]. Тобто, придбавши товари, що їх використовуватимете одночасно в оподатковуваних та неоподатковуваних операціях, на суму 12 000 грн, у т. ч. ПДВ – 2000 грн, до податкового кредиту слід включити всю суму ПДВ – 2000 грн, а до податкових зобов'язань – 600 грн (2000 грн x 0,3). Відображення таких операцій в обліку наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Типова кореспонденція рахунків для обліку компенсаційних ПДВ-зобов'язань

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Дебет
Компенсаційні ПДВ-зобов'язання за зведеною податковою накладною			
1	Нарахували компенсаційні податкові зобов'язання наприкінці місяця у зведеній податковій накладній	6431	6441
2	Збільшили первісну вартість товару на суму компенсаційних ПДВ-зобов'язань за зведеною накладною	28	6431
3	Збільшили первісну вартість основного засобу на суму компенсаційних ПДВ-зобов'язань за зведеною накладною	152	6431
Річний перерахунок ПДВ за розрахунком коригування			
4	Нарахували компенсаційні податкові зобов'язання за підсумками року	6431	641/1
5	Списали донараховані компенсаційні ПДВ-зобов'язання	949	6431
6	Зменшили компенсаційні податкові зобов'язання за підсумками року	6412	6431
7	Списали зменшені компенсаційні ПДВ-зобов'язання	6431	719

За підсумками року платник ПДВ проводить перерахунок податку (кореспонденція 1-4 в табл. 2.9), за результатами якого донараховує (зменшує)

податкові зобов'язання з ПДВ на підставі розрахунку коригування [35], зареєстрованого в ЄРПН (п. 199.4 ПКУ).

Варто зазначити, що в наукових дослідженнях існує думка про те, що сьогодні на практиці використовуються дві паралельні моделі обліку ПДВ, які стосуються фінансового обліку ПДВ і податкових розрахунків за ПДВ (рис. 2.1).

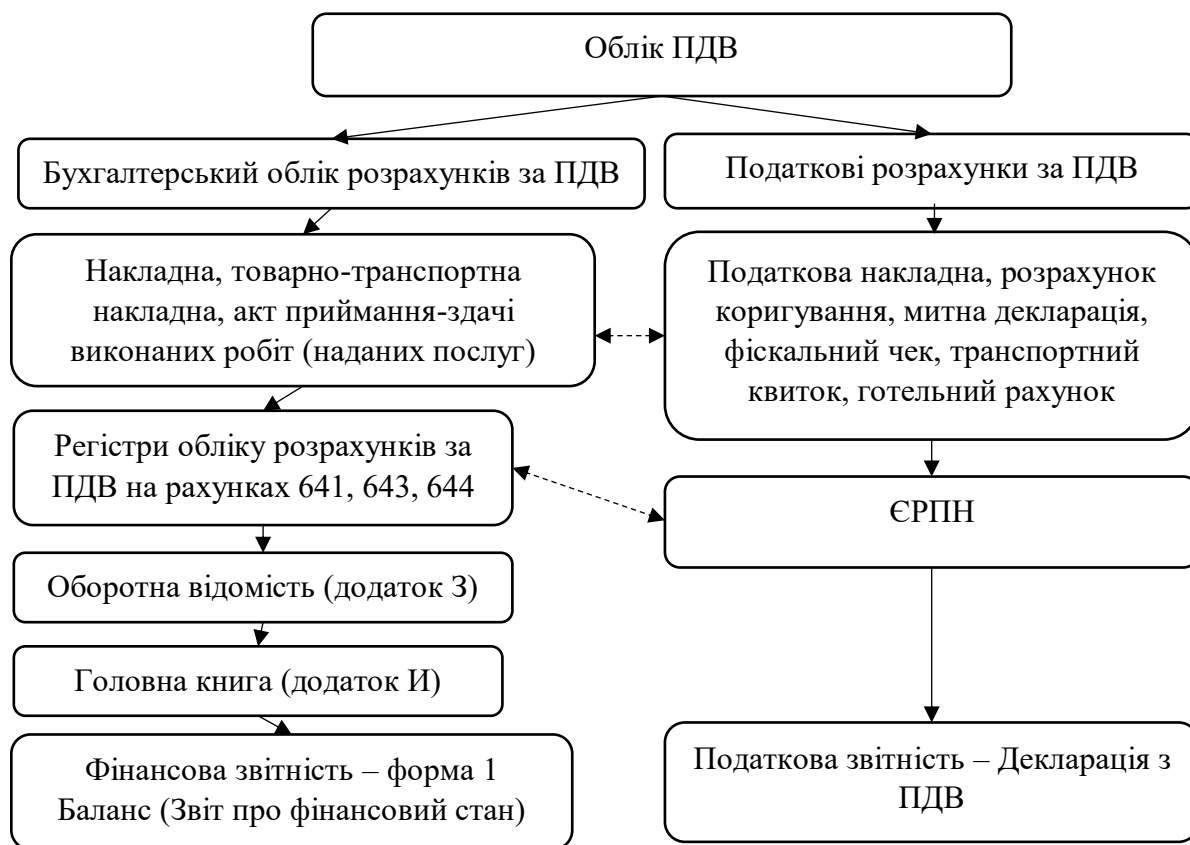


Рис. 2.1. Фінансовий облік та податкові розрахунки з ПДВ

Вважається, що виникає необхідність максимального наближення даних фінансового та податкового обліку ПДВ. Основною причиною розбіжностей у податковій та бухгалтерській звітності щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту є момент їх виникнення. Однак з використанням субрахунків 643 та 644 ситуацію можна аналізувати.

Вище викладений матеріал підтверджує важливість системи обліку розрахунків з ПДВ. Тому, серед основних завдань обліку розрахунків з ПДВ варто виокремити:

- правильне та своєчасне формування податкових накладних;

- аналіз зареєстрованих та незареєстрованих податкових накладних в ЄРПН;
- об'єктивне відображення в системі розрахунків з ПДВ «замінників» податкових накладних;
- достовірне та правдиве відображення оподатковуваних операцій з ПДВ в системі рахунків обліку;
- своєчасне формування регістрів синтетичного та аналітичного обліку та податкової звітності.

2.4. Фінансова та податкова звітність розрахунків за ПДВ

Говорячи про звітність з ПДВ, в першу чергу слід звернути увагу на податкову звітність і, зокрема, на декларацію з ПДВ та додатки до неї, нова форма якої стала чинною з 01.10.2024 р. [68]. Застосування нових форм у новій редакції починається з 1 листопада 2024 року. Основні зміни полягають в тому, що декларацію та уточнюючий розрахунок доповнено новими рядками, в яких підлягатимуть відображенню операції з вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту окремих видів товарів та інформація про коригування показників за такими операціями (Додаток К). Для порівняння, в Додаток Л наведено Декларацію з ПДВ ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» за 2023 рік та квитанцію, що підтверджує її прийняття Головним управлінням Державної податкової служби в Житомирській обл.

Декларацію з ПДВ до контролюючого органу подає особа, яка зареєстрована платником ПДВ (хоча є й винятки, коли обов'язок подання податкової звітності виникає також у неплатників ПДВ).

Звітний (податковий) період дорівнює одному календарному місяцю (п. 202.1 ПКУ). Декларація з ПДВ подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця (пп. 49.18.1 ПКУ). Якщо останній день граничного строку подання декларації (нова декларація з ПДВ) припадає на вихідний або святковий день, спрацьовує правило «переносу»:

останнім днем строку буде операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20, 57.1 ПКУ). Подається декларація в електронному вигляді.

У випадках, якщо на законних підставах припиняється договір про визнання електронних документів, і до того як буде укладено новий договір, звітність можна подавати: 1) особисто або через уповноважену на це особу; 2) поштовим відправленням на адресу відповідного органу контролю з повідомленням про вручення та описом вкладення (не пізніше ніж за п'ять днів до спливу граничного строку її подання).

Нова декларація з ПДВ з додатками, змінилась у зв'язку з новими правилами експорту агропродукції. Додаток 5 ПДВ декларації відображає операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ або звільнені від оподаткування ПДВ операції, що провели на митній території України.

Декларація з ПДВ містить вступну частину, три розділи основної частини, службові поля заключної частини та обов'язкові додатки (табл. 2.10, 2.11, додатки К, Л).

Таблиця 2.10

Структура декларації з ПДВ

Частина Декларації з ПДВ	Зміст
Розділ I «Податкові зобов'язання»	відображаються обсяги всіх поставок товарів/послуг у звітному періоді
Розділ II «Податковий кредит»	відображаються обсяги придбаних товарів/послуг на підставі зареєстрованих податкових накладних (ПН) та розрахунків коригування (РК) до них, митних декларацій та інших документів, що дозволяє пункт 201.11 ПКУ
Розділ III «Розрахунки за звітний період»	підбиваються підсумки за звітний період

Перелік усіх додатків наведений у спеціальному полі декларації «Відмітка про подання декларації». Навпроти кожного додатка, що додаєте до декларації з ПДВ, ставиться відповідна позначки.

Таких додатків може бути 6 (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Коротка характеристика додатків до Декларації з ПДВ

Назва додатку	Зміст
1	2
<i>Додаток 1 до декларації з ПДВ (дод. Л)</i>	
Відомості про суми податку на додану вартість, зазначені у податкових накладних / розрахунках коригування до податкових накладних, не зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, про коригування податкових зобов'язань за операціями з вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту окремих видів товарів, та про податковий кредит з урахуванням його коригування (Д1)	Розділ І «Податкові зобов'язання»: у таблиці 1.1 розшифровує лише ті ПЗ поточного місяця, які відобразили в декларації, а ПН за ними на дату подання декларації не зареєстрували в ЄРПН; у таблиці 1.2 розшифровує коригування ПЗ, відображені в декларації поточного місяця на підставі незареєстрованих на дату подання декларації РК. Враховує тільки збільшуючі РК. Позаяк зменшити ПЗ без реєстрації відповідного РК заборонено (п. 192.1 ПКУ). Розділ ІІ «Податковий кредит»: у таблиці 2.1 наводите у розрізі постачальників відомості про операції з придбання з ПДВ, які підлягають оподаткуванню за ставками 20%, 14% та 7%; у таблиці 2.2 — відомості про коригування податкового кредиту
<i>Додаток 2 до декларації з ПДВ (дод. Л)</i>	
Розрахунок суми бюджетного відшкодування та суми від'ємного значення, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2)	Подається, якщо заповнено рядок 21 декларації з ПДВ. До рядка 21 потрапляє сума від'ємного значення ПДВ або її частина (з рядка 19), не відшкодована платнику ПДВ. Далі ця сума з рядка 21 декларації поточного звітного періоду переходить у рядок 16.1 декларації наступного звітного періоду Подається, якщо у декларації з ПДВ заповнили рядок 20.2. Тобто у разі заявлення бюджетного відшкодування ПДВ на власний рахунок у банку/небанківському надавачу платіжних послуг (р. 20.2.1) або в рахунок платежів до держбюджету (р. 20.2.2)
<i>Додаток 3 до декларації з ПДВ (дод. Л)</i>	
Заяви про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунку реєстраційної суми правонаступника (Д3)	Має кілька призначень і використати його можна у разі прийняття рішення платником ПДВ про: – повернення суми бюджетного відшкодування; – повернення зайвих коштів з власного електронного ПДВ-рахунку на свій рахунок у банку/небанківському надавачу платіжних послуг або спрямування їх в рахунок погашення податкового боргу з ПДВ; – передачу реорганізованим платником ПДВ можливості правонаступнику скористатись своїм реєстраційним лімітом (Σ Накл)

Продовження таб. 2.11

1	2
<i>Додаток 4 до декларації з ПДВ (дод. Л)</i>	
Розрахунок 011 Звітний сум податку на додану вартість, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємства (організації) осіб з інвалідністю, та окремих показників, визначених пунктом 68 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Кодексу (Д4)	Призначений для розшифрування проведених платниками ПДВ у звітному періоді операцій, які звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування ПДВ. Заповнюють платники, які заповнили рядки 5, 5.1 декларації з ПДВ, підприємства (організації) осіб з інвалідністю, а також платники, які імпортують тимчасово звільнене від оподаткування ПДВ обладнання та комплектуючі до нього з дотриманням передбачених підпунктом 68.2 підрозділу 10 розділу XX ПКУ умов.
<i>Додаток 5 до декларації з ПДВ (дод. Л)</i>	
Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів / послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д5)	подають дві категорії платників ПДВ; – які використовують придбані з ПДВ товари, послуги, необоротні активи одночасно в оподатковуваних і не оподатковуваних ПДВ операціях і розподіляють вхідний ПДВ за правилами, встановленими у статті 199 Податкового кодексу України (ПК); – які застосовують одночасно касовий метод і правило «першої події», коли визначають податкові зобов'язання і податковий кредит
<i>Додаток 6 до декларації з ПДВ (дод. Л)</i>	
Заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д6)	Дас платникові ПДВ можливість реалізувати своє право поскаржитися в орган контролю на недобросовісного контрагента. Це право закріплене в пункті 201.10 Податкового кодексу України (ПК).

Джерело: узагальнено автором на основі [37,80]

Оновлена форма додатка 2 до декларації (додаток Л1) забезпечить проведення автоматизованої перевірки правильності декларування платниками податків суми від'ємного значення під час проведення електронної камеральної перевірки платників податку з питань достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість тощо.

У випадку, якщо резидент, який не є платником ПДВ, здійснює імпорту послуг, які оподатковуються ПДВ, він повинен скласти Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованих як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

У випадку виправлення самотійно виявлених помилок складається уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок

Слід зазначити, що незалежно від того, чи зареєстрував платник податку ПН/РК чи ні, податкове зобов'язання має відображатись у декларації з ПДВ. Якщо ж дана сума була не внесена до декларації, будуть сплачені штрафи:

- 10% суми зобов'язання (п. 123.1 ПКУ);
- 25%, якщо дія визнана умисною (п. 123.2 ПКУ).

Щодо фінансової звітності, слід зазначити, що підприємства, які складають повний комплект фінансової звітності, керуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [27] та Методрекомендаціями № 433 [61]. Якщо ж підприємства складають скорочену фінансову звітність, зокрема Баланс за формою № 1-м або № 1-мс, мають дотримуватися вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [29].

Зокрема, мета складання Балансу (звіту про фінансовий стан), форма № 1 – надати користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан підприємства на звітну дату, в т.ч. про ПДВ в складі податків підприємства. Баланс підприємства складають на кінець останнього дня звітного періоду (абз. 2 п. 1 розд. II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Зокрема, сума непогашених податкових зобов'язань з ПДВ відображається в 3 розділі пасиву балансу, в рядку 1620 (Додаток М).

У випадку наявності заборгованості податкових органів (перевищення податкового кредиту з ПДВ), а також наявності суми переплати за податками, такі суми відображаються в 2 розділі активу балансу в рядку 1135 (Додаток М).

Інформацію про доходи, витрати та фінансові результати діяльності за звітний період підприємства наводять у Звіті про фінансові результати. Цю форму звітності, як і Баланс, підприємства складають згідно з вимогами «Спрощена фінансова звітність» (малі й мікропідприємства). Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід. У Звіті про фінансові результати наводять суми доходів і витрат, які відповідають критеріям, визначеним в НП(С)БО 15 «Дохід» [28] та НП(С)БО 16 «Витрати» відповідно.

Окремо сума ПДВ в даній формі не відображається, проте слід враховувати, що в рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається сума доходу від реалізації наданих продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням ПДВ, вартості поверненої плати (Додаток М).

В інших формах фінансової звітності інформація про ПДВ не наводиться.

Фінансова звітність, як і податкова, подається в електронному вигляді. Отримання її Держстатом України підтверджується відповідними квитанціями (Додаток М).

В той же час слід зазначити, що на поточний момент проводиться реформування європейської системи непрямого оподаткування (зокрема оподаткування ПДВ), метою якого є адаптація до цифрової економіки. Об'єктивне зростання ролі цифрових платформ та обсягів цифрових послуг спонукають Європейський Союз до запровадження новітніх технологій податкового контролю та адміністрування податків. Однією із ключових змін є запровадження гармонізованих вимог цифрового звітування по транзакціях (DRRs) та стандартизованих електронних інвойсів. Проєкт "DRR" передбачає перетворення змісту нормативних вимог регулятора в машиночитаний формат (код), який надсилається піднаглядним суб'єктам через спеціальну платформу та дозволяє автоматично сформувати й отримати звіти відповідно до вимог.

Широке запровадження такого цифрового звітування дозволяє однозначно й правильно інтерпретувати нормативні вимоги, знизити кількість пояснень та консультацій щодо них, а також знизити складність регульованих впливів.

Обіг стандартизованих електронних інвойсів регламентується Директивою 2014/55/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. «Щодо електронного виставлення рахунків за державні закупівлі». Численні формати електронних рахунків, що використовувалися різними країнами-членами, значно ускладнювали рух товарів і послуг, створювали додаткові проблеми в адмініструванні податків та призводили до значного зростання витрат підприємств та державних установ. Крім того, за підрахунками Єврокомісії, перехід на уніфікований та стандартизований електронний інвойс дозволяє економити до 40 млрд. євро щорічно. Наразі продовжується процес імплементації Директиви до національного законодавства країн – членів ЄС з розширенням меж її застосування. Реформа проводиться в два етапи. На першому етапі – до 2028 року – будуть розроблені стандартизовані вимоги до цифрового звітування по транзакціях, але без попередньої авторизації транзакцій податковими органами. Також будуть введені стандартизовані електронні інвойси для операцій B2B та B2G між країнами в рамках єдиного ринку ЄС. На цьому етапі прийняття електронних інвойсів отримувачами не є обов’язковим. На другому етапі – з 2028 року – обов’язкове цифрове звітування по транзакціях та обов’язкове використання стандартизованих електронних інвойсів [87].

Наступною важливою зміною є розширення механізмів Єдиного вікна (One Stop Shop, OSS). Запроваджене в липні 2021 року, воно дозволяє платникам ПДВ, що постачають товари та послуги в більш ніж одну країну-учасницю, реєструватися платником ПДВ лише один раз, через Єдине вікно. Найближчими роками механізм Єдиного вікна буде розширено на постачання товарів із подальшою збіркою та встановленням вживаних товарів, енергоносіїв та внутрішніх товарів. Також такий механізм розшириться для послуг, що надають постачальники – нерезиденти ЄС для всіх осіб, що не є платниками ПДВ.

Ще однією важливою зміною системи оподаткування ПДВ є перехід на так звану *definitive system*, коли всі операції оподатковуються за місцем постачання.

Таким чином, найбільш інформативною звітністю в частині ПДВ є податкова Декларація з ПДВ та додатки до неї, проте на шляху до євроінтеграції відбуваються постійні зміни.

Висновки до розділу 2

На основі дослідження питань організації та методики обліку розрахунків за податком на додану вартість на прикладі діяльності ТОВ «Магія комфорту» було зроблено наступні висновки.

1. Підприємство дотримується норм законодавства та використовує облікову політику, як документ який регламентує норми та стандарти на основі яких діє підприємство.

2. У обліковій політиці не розкрито інформація щодо ПДВ, підприємству варто звернути на це увагу та внести зміни до облікової політики, оскільки основною його діяльністю є торгівля і ПДВ є основним податком для досліджуваного підприємства.

3. Проведене дослідження свідчать про критичну оцінку діючої системи обліку розрахунків з ПДВ, що дає змогу виявити ряд проблем, які насамперед не задовольняють інтереси суб'єктів господарювання, не дивлячись на нормативне регулювання даних питань. Чинне законодавство передбачає велику кількість підходів до оподаткування різноманітних операцій, і часто змінюється, що залежить, переважно, від зміни умов господарювання в країні.

4. Особливість ПДВ полягає у тому, що слід правильно відображати як податкові зобов'язання, так і податковий кредит з ПДВ, на основі, як правило, податкової накладної, форма якої також досить часто змінюється. Окрім того, даний документ повинен бути вчасно зареєстрований в Єдиному реєстрі податкових накладних, що особливо часто призводить до складнощів в роботі покупців, оскільки вони залежать від того, коли продавець зареєструє накладну.

5. Формула, яка визначає ліміт суми для реєстрації податкових накладних, призводить до ускладнення в господарській діяльності платників ПДВ: неможливість вчасної реєстрації документу, що призводить до проблем у стосунках з покупцями та можливих штрафів, необхідність вилучення обігових коштів для поповнення ПДВ-рахунку, додаткове адміністративне навантаження.

6. Під час воєнного стану часто змінюються й строки, протягом яких слід зареєструвати накладну в ЄРПН, необхідність врахування перехідних положень відповідним нормативних документів. Такі часті зміни законодавства мають як позитивні риси, адже спрямовані, з одного боку, на більшу лібералізацію розрахунків з ПДВ, а з іншого – мають негативні наслідки, адже платники ПДВ не завжди встигають за змінами, що також призводить до застосування штрафних санкцій.

7. В частині бухгалтерського обліку визначено, що основним рахунком для розрахунків з ПДВ є рахунок 641. Проте існують дискусійні питання щодо об'єктивності ведення транзитних рахунків 643 та 644. Набувають гостроти питання через наявні тіньові схеми у розрахунках, коригуванні та механізмі відшкодування ПДВ. На організацію обліку розрахунків з ПДВ впливають різні фактори. Перш за все, це часті зміни в податковому законодавстві, які мають як позитивний, так і негативний характер. У більшості вони стосуються аналітичного обліку, що пов'язано із специфікою обліку окремих господарських операцій.

8. Розглядаючи питання звітування за ПДВ визначено, що основною формою є податкова звітність, яка складається з Податкової декларації з ПДВ та додатків до неї; Уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок та для суб'єктів, які не є платниками ПДВ – Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України. Основна проблема полягає в тому, що податкова звітність є

досить громіздкою, і також досить часто оновлюється, що призводить до додаткових помилок при її заповненні.

9. Фінансова звітність у випадку розрахунків з ПДВ є мало інформативною. Інформація про розрахунки з ПДВ у вигляді залишку по рахунку 64 на звітну дату наводиться лише в Балансі (звіті про фінансовий стан).

10. На шляху до євроінтеграції надважливим є адаптація до європейського законодавства. Зміни, що вносяться в законодавство з ПДВ, повинні розглядатись на предмет їх відповідності Директивам ЄС та поступово максимально до них наближатись.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЙОГО ОБЛІКУ

3.1. Аналіз основних показників діяльності ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»

ТОВ «Магія Комфарту» - це інженерна компанія, яка займається забезпеченням товарів та послуг у сферах опалення, водопостачання та каналізації.

ТОВ «Магія Комфарту» розпочало свою діяльність з 6 травня 2006 року. Чіткі цінності, що сформувалися, дозволили побудувати ефективну структуру надання послуг. Компанія займається реалізацією товарів і цілих товарних комплексів. Також, підприємство надає послуги з встановлення, ремонту та інші послуги пов'язані з їхніми товарами.

Відповідно до установчих документів ТОВ «Магія Комфарту» основним видом діяльності якого є оптова торгівля, а саме торгівля залізними виробами, водопровідним, опалювальним устаткуванням та приладами для такого устаткування. Також, підприємство має близько тридцяти видів другорядної діяльності, основними з яких є монтажні роботи, оскільки підприємство займається торгівлею обладнанням, яке необхідно встановлювати та здійснювати перевірки, щодо його роботи підприємство надає такі послуги. Підприємство здійснює електромонтажні роботи, монтаж водопровідних мереж, систем опалювання та кондиціювання, також здійснює ремонт і технічне обслуговування готових металевих виробів та іншого устаткування.

Товариство приймає участь у тендерах на державні закупівлі. Підприємство було учасником 263 закупівель з яких за 255 було підписано договори на загальну суму 13,17 млн. грн [79].

Основними принципами компанії є: забезпечення якісним та перевіреним обладнанням, та надання якісних інженерних послуг. Команда підприємства систематично удосконалює свій професійний рівень та бере участь у професійних фестивалях, виставках, змаганнях. Свої послуги підприємство надає у місті Житомир та області, але підприємство постійно розвивається та виходить на ринки сусідніх областей, так зростає попит та кількість робіт, які здійснюються у Києві та області.

Компанія бере на себе повну відповідальність за реалізовані проекти. Вони гарантують високу якість усіх товарів та послуг. Для того, щоб надати відповідні гарантії, працівниками підприємства проводяться інженерні випробування всього обладнання та підвищується освітньо-кваліфікаційний рівень знань усіх співробітників.

Результати діяльності досліджуваного підприємства за останні три роки є доволі оптимістичними (табл. 3.1, 3.2), попри великі труднощі, які виникли внаслідок пандемії та війни.

Таблиця 3.1

**Динаміка основних економічних показників ТОВ «Магія комфорту»
за 2021 –2022 рр.**

Показники	Період		Відхилення	
	попередній 2021 р.	звітний 2022 р.	абсолют- не, млн. грн	відносне, %
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	36888,9	39106	2217,10	6,01
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	36722,7	39097,8	2375,10	6,47
Витрати операційної діяльності, тис. грн.	35752,9	38742,5	2989,60	8,36
Собівартість реалізованих товарів	26981,3	30768	3786,70	14,03
Витрати на одну гривню реалізованих товарів, коп./грн.	0,97	0,99	0,02	2,13
Середньооблікова кількість працівників, осіб,	49	50	1,00	2,04
Надходження товарів за рік, тис. грн.	25549,95	48334,92	22784,97	89,18

Продовження таб. 3.1

1	2	3	4	5
Фонд оплати праці, тис. грн.	5733,35	5370,83	-362,52	-6,32
Середньорічна оплата праці одного працівника, грн.	117007,17	107416,66	-9590,51	-8,20
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	6059,05	5381	-678,05	-11,19
Фондовіддача основних засобів, грн/грн.	6,06	7,26	1,20	19,80
Сума активів на початок року, тис. грн.	33334,9	36149,6	2814,70	8,44
Сума активів на кінець року, тис. грн.	36149,6	60701,1	24551,50	67,92
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	34742,25	48425,35	13683,10	39,38
Сума оборотних засобів на початок року, тис. грн.	26828,5	30510,3	3681,80	13,72
Сума оборотних засобів на кінець року, тис. грн.	30510,3	55557,2	25046,90	82,09
Середні залишки оборотних засобів, тис. грн.	28669,4	43033,75	14364,35	50,10
Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	1,28	0,91	-0,37	-29,07
Сума власного капіталу на початок року, тис. грн.	8 210,50	9 094,90	884,40	10,77
Сума власного капіталу на кінець року, тис. грн.	9094,9	9393	298,10	3,28
Середня вартість власного капіталу, грн.	8652,7	9243,95	591,25	6,83
Сума пасивів на початок року, тис. грн.	33334,9	36149,6	2814,70	8,44
Сума пасивів на кінець року, тис. грн.	36149,6	60701,1	24551,50	67,92
Середньорічна вартість пасивів, тис. грн.	34742,25	48449,35	13707,10	39,45
Коефіцієнт автономії	0,25	0,19	-0,06	-23,68
Розрахунки за податками	8982,96	11985,49	3002,53	33,42
Розрахунки за обов'язковими платежами	90,18	82,08	-8,10	-8,98
Податкові зобов'язання	13169,18	15706,1	2536,92	19,26
Податковий кредит	6727,84	12745,24	6017,40	89,44

Джерело: узагальнено автором на основі додатків 3 та М

Здійснюючи аналіз показників за 2021 та 2022 роки варто зазначити, що більшість показників мають позитивні зміни. У 2022 році дохід від реалізації та чистий дохід зросли більше ніж на 2 мільйонів гривень. Витрати та собівартість товарів, також зросли, що має негативний вплив, оскільки вони зросли на суму

більшу ніж доходи. Витрати на одну гривню реалізованого товару зросли на 0,02 грн, що є негативним для діяльності підприємства, оскільки витрати зростають нерівномірно до доходу. Зростання доходів та витрат було спричинене тим, що збільшилось надходження товарів, а це означає, що кількість реалізованих товарів теж зростає. Середньооблікова кількість працівників зросла на 1 особу, але фонд оплати праці та середньорічна заробітна плата скоротились, що є негативним для розвитку підприємства. Середньорічна вартість основних засобів скоротилась, що мало б мати негативний вплив, але фондівдача основних засобів зросла, це означає, що скорочення вартості основних засобів мало позитивний вплив. Матеріальні витрати зросли, але це було спричинено збільшенням реалізованих товарів. Сума активів на початок та на кінець року зросла, такі ж зміни відбулись в оборотних засобах, зміни є позитивними, це означає, що підприємство розширює свою діяльність. Коефіцієнт оборотності оборотних засобів скоротився, це означає, такі зміни спричинені тим, що відбулось значне зростання оборотних засобів, які залишились на підприємстві, а не були реалізовані впродовж року. Пасиви зросли за рахунок зростання власного капіталу це означає, що підприємство активно працює та отримує прибуто та виконує основну мету своєї діяльності, але також, відбулось зростання поточних зобов'язань, що свідчить про заборгованість підприємства і є негативним показником, щодо його діяльності. Коефіцієнт автономії скоротився, це означає, що відбулось значне зростання зобов'язань, яке перевищує зростання власного капіталу. Загалом у 2022 році зросли розрахунки за податками, збільшились суми податкового зобов'язання та кредиту, значне зростання податкового кредиту значною мірою відбулось через купівлю великої кількості товарів впродовж року, які не були реалізовані у цьому ж році. Зважаючи на зовнішні фактори, які мали вплив на підприємство впродовж 2021 та 2022 років, товариство продовжувало активно провадити свою діяльність, так є показники значення, щодо яких погіршились, але варто враховувати, що у 2022 році підприємство не функціонувала майже один квартал та тільки у травні місяці почало поступово відновлювати свою діяльність. У зазанчені періоди

товариство мало різні умови для функціонування, оскільки війна мала та продовжує мати високий вплив на діяльність підприємств, особливо якщо це не підприємства, які займаються виробництвом та реалізацією продукції харчової промисловості.

Таблиця 3.2

**Динаміка основних економічних показників ТОВ «Магія комфорту»
за 2022 –2023 рр.**

Показники	Період		Відхилення	
	попередній 2022 р.	звітний 2023 р.	абсолют- не, млн. грн	відносне, %
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	39106	81122,1	42016,10	107,44
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	39097,8	81114,2	42016,40	107,46
Витрати операційної діяльності, тис. грн.	38742,5	73336,5	34594,00	89,29
Собівартість реалізованих товарів	30768	61536,1	30768,10	100,00
Витрати на одну гривню реалізованих товарів, коп./грн.	0,99	0,90	-0,09	-8,75
Середньооблікова кількість працівників, осіб,	50	50	0,00	0,00
Надходження товарів за рік, тис. грн.	48334,92	72962,38	24627,46	50,95
Фонд оплати праці, тис. грн.	5370,83	6957,5	1586,67	29,54
Середньорічна оплата праці одного працівника, грн.	107416,66	139149,98	31733,32	29,54
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	5381	5050,75	-330,25	-6,14
Фондовіддача основних засобів, грн/грн.	7,26	16,06	8,80	121,21
Сума активів на початок року, тис. грн.	36149,6	60701,1	24551,50	67,92
Сума активів на кінець року, тис. грн.	60701,1	77964,7	17263,60	28,44
Середньорічна вартість активів, тис. грн	48425,35	69332,9	20907,55	43,17
Сума оборотних засобів на початок року, тис. грн.	30510,3	55557,2	25046,90	82,09
Сума оборотних засобів на кінець року, тис. грн.	55557,2	72989,6	17432,40	31,38

Продовження таб. 3.2

1	2	3	4	5
Середні залишки оборотних засобів, тис. грн	43033,75	64273,4	21239,65	49,36
Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	0,91	1,26	0,35	38,91
Сума власного капіталу на початок року, тис. грн.	9 094,90	9 393,00	298,10	3,28
Сума власного капіталу на кінець року, тис. грн.	9393	15777,2	6384,20	67,97
Середня вартість власного капіталу, грн.	9243,95	12585,1	3341,15	36,14
Сума пасивів на початок року, тис. грн.	36149,6	60701,1	24551,50	67,92
Сума пасивів на кінець року, тис. грн.	60701,1	77964,7	17263,60	28,44
Середньорічна вартість пасивів, тис. грн.	48449,35	69332,9	20883,55	43,10
Коефіцієнт автономії	0,19	0,18	-0,01	-4,86
Розрахунки за податками	11985,49	19687,27	7701,78	64,26
Розрахунки за обов'язковими платежами	82,08	105,88	23,80	29,00
Податкові зобов'язання	15706,1	28902,76	13196,66	84,02
Податковий кредит	12745,24	18224,28	5479,04	42,99

Джерело: узагальнено автором на основі дод. 3 та М

Здійснюючи аналіз показників за 2022 та 2023 роки варто зазначити, що більшість показників мають позитивні зміни. У 2023 році дохід від реалізації та чистий дохід зросли більше ніж на 4 мільйони гривень. Витрати та собівартість товарів, також зросли, але відносно чистого доходу їх зростання було меншим, тому такі зміни можна вважати позитивними. Витрати на одну гривню реалізованого товару скоротились на 0,09 грн, що є позитивним для діяльності підприємства, оскільки зростання доходів перевищує зростання витрат. Зростання доходів та витрат було спричинене тим, що зросло надходження товарів, а це означає, що кількість реалізованих товарів теж зростає. Середньооблікова кількість працівників залишилась без змін, але фонд оплати праці та середньорічна заробітна плата зросли, що свідчить про підняття заробітних плат працівників та збільшення відрахувань, щодо податків, які вираховуються з заробітної плати. Середньорічна вартість основних засобів

скоротилась, що мало б мати негативний вплив, але фондovіддача основних засобів зросла, це означає, що скорочення вартості основних засобів не вплинуло на його діяльність. Оскільки, основною діяльністю підприємства є оптова торгівля, підприємство немає витрат на складні механізми, які забезпечували б його діяльність, тому і витрати в цій категорії є невисокими, а техніка поступово замінюється. Сума активів на початок та на кінець року зросла, такі ж зміни відбулись щодо оборотних засобів, такі зміни є позитивними, це означає, що підприємство розширює свою діяльність, збільшує закупівлі товарів, але водночас це небезпечно, оскільки можуть утворитись високі залишки товарів на складі, які буде важко реалізувати зважаючи на ситуацію в країні. Коефіцієнт оборотності оборотних засобів зріс, незважаючи на високе зростання оборотних активів цей коефіцієнт зріс, оскільки відбулось значне зростання доходу. Щодо зростання пасивів є позитивні та негативні чинники, так зростання власного капіталу підприємства є позитивним чинником, оскільки підприємство отримує прибуток від своєї діяльності та може забезпечувати подальшу діяльність, натомість зростання зобов'язань є негативним, оскільки підприємство має борги перед іншими особами. Коефіцієнт автономії скоротився, це означає, що відбулось зростання зобов'язань, яке є непропорційним до зростання власного капіталу. Розрахунки за податками зросли на вагому суму, це відбулось за рахунок зростання активності діяльності підприємства, податкове зобов'язання підприємства зросло на дуже вагому суму, що свідчить, що було реалізовано значну частку товарів. Також, варто зазначити, що вплив на такі зміни у діяльності підприємства мали не лише обсяги його реалізації та активність діяльності, а й зміни щодо грошового вимірника, оскільки відбулось знецінення національної валюти, що спричинило підвищення цін та зростання обсягів нарахованих податків.

У 2021 році підприємство активно розвивалось, це було спричинено тим, що економічна діяльність почала активно поновлюватись після жорстких карантинів. Підвищився попит на певні групи товари, оскільки економіка почала працювати більш активно. Підприємство займається товарами реалізація яких

залежить від людських потреб, тобто якщо у люди не здійснюють будівельних робіт попит на такі товари не високий. Тому у 2021 році такі процеси почали активно поновлюватись та позитивно вплинули на досліджуване підприємство. Натомість у 2022 році багато показників мають зміни у негативну сторону, але цьому є пояснення. Після початку війни в Україні підприємство більше майже один квартал не здійснювало економічної діяльності. Кількість реалізованих товарів скоротилась, але вже у третьому та четвертому кварталах підприємство почало реалізовувати більше проектів. Пояснення тому, що скоротився фонд оплати праці, також є. З початку війни шість працівників було мобілізовано, за ними зберігається робоче місце, але виплати у повному обсязі не здійснюються. Незважаючи на усі негативні фактори, які мали вплив на підприємство впродовж 2022 року, воно продовжує провадити діяльність та нарощувати обсяги. Вже 2023 році товариство адаптувалось до роботи в умовах війни та незважаючи на постійні атаки, проблеми зі світлом, працівниками, оскільки посилили мобілізаційні заходи, продовжувало діяльність та нарощувало її, оскільки доходи підприємства у 2023 році порівняно з 2022 роком зазнали значного зростання.

Таким чином, проаналізувавши основні показники діяльності підприємства, яке здійснює торгівельну діяльність можна зробити висновки, що підприємство у 2021 році активно нарощувало свою діяльність, усі показники зростали, що є позитивним для підприємства. У 2022 році більшість показників скоротились, але на це мали вплив зовнішні фактори, підприємство все одно продовжує провадити діяльність та розвиватись. У 2023 році більшість показників зазнали зростання, діяльність підприємства стала активнішою. За результатами аналізу слід зазначити, що керівництву варто звернути увагу на такий показник, як коефіцієнт автономії, оскільки він скорочується та є значно нижчим за нормативне значення. Це означає, що потрібно скоротити заборгованість та збільшити власний капітал. Такі зміни можна зробити залучивши інвестиції.

3.2. Організація та методика аналізу розрахунків за ПДВ на прикладі діяльності ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ»

Невід'ємною частиною фінансового обліку та контролю на підприємствах є аналіз розрахунків за ПДВ. Такий аналіз дозволяє оцінити ефективність системи обліку ПДВ, виявити потенційні помилки та ризики, і як результат допомогти уникнути їх, забезпечити своєчасну сплату податків до бюджету.

Аналіз за розрахунками з ПДВ має певні цілі, такі як:

- оцінка правильності обчислення ПДВ – тобто, перевірка точності нарахування податкового зобов'язання та податкового кредиту;
- виявлення помилок – при здійсненні перевірки можна виявити помилки, які були допущені при розрахунках, що може допомогти у подальшому уникнути фінансових санкцій та штрафів;
- оптимізація податкових платежів – при здійсненні аналізу ми можемо виявити законні можливості зменшення податкового навантаження;
- контроль за дотриманням податкового законодавства – здійснення перевірки відповідності обліку ПДВ нормативно-законодавчим актам;
- попередження податкових ризиків – під час аналізу можна виявити потенційно проблемні зони та розробити заходи, щодо можливостей уникнення проблем.

Загалом аналіз розрахунків з ПДВ можна поділити на декілька етапів, які варто здійснити для правильності оцінки розрахунків. Спершу потрібно зібрати первинні документи та отримати дані з бухгалтерського обліку, тобто необхідно зібрати податкові накладні, рахунки, акти, виписки з рахунків, реєстри податкових накладних та варто не забувати про податкову декларацію, оскільки цей документ займає важливе місце щодо розрахунків з ПДВ та саме цей документ надходить до податкових органів, тому помилки при його заповненні можуть викликати накладання санкцій та штрафів, звичайно це стосується не лише податкової декларації, а й інших порушень, але цей документ є основним при звітуванні до податкових органів. На досліджуваному підприємстві облік,

щодо ПДВ здійснюється окремою посадовою особою, оскільки основною діяльністю підприємства є оптова торгівля. У Додатку Д наведено приклад податкової накладної, яку підприємство складало за операціями, які здійснювались до жовтня 2024 року, у Додатку Г наведено приклад нової податкової накладної, яка набула чинності з 1 жовтня 2024 року, але звітування відповідно до нових вимог розпочнеться у листопаді. Тому, нова накладна наведена як приклад, а не документ, який офіційно виданий на підприємстві «МАГІЯ КОМФОРТУ». Щодо податкової декларації, також відбулись зміни, які набули чинності у жовтні, але вступають в дію 1 листопада 2024 року, у додатку Л наведено приклад податкової декларації підприємства «МАГІЯ КОМФОРТУ» у старому зразку, у додатку К наведено приклад нової податкової декларації.

Після збору документів, можна розпочинати другий етап основним завданням якого є аналіз зібраних документів, тобто: порівняння даних бухгалтерського обліку з податковими деклараціями, перевірка правильності заповнення податкових накладних, Розрахунок податкового зобов'язання та податкового кредиту за різними методами. Загалом, щодо досліджуваного підприємства у Додатках Д та Л можна побачити приклади документів, які заповненні відповідно до норм встановлених законодавством, тому можна вважати, що на підприємстві не здійснюється порушень щодо документообігу.

Наступним етапом потрібно здійснювати аналіз динаміки розрахунків порівняти показники за різні періоди, виявити тенденції зміни податкового навантаження (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Показники ТзОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ», щодо нарахування та сплати податків впродовж 2021-2023 років

Рахунок	2021 рік		2022 рік		2023 рік	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7
64 "Розрахунки за податками та платежами"	28722499,87	28970158,06	43681780,48	40518904,61	66822418,90	66920188,48

Продовження таб. 3.3

1	2	3	4	5	6	7
641 "Розрахунки за податками"	8665007, 88	8982956, 16	11630598,51	11985487,30	17849047,05	19687266,39
6411 "Розрахунки за ПДФО"	1095984, 13	1088381, 42	971634,04	986558,15	1275409, 76	1270588, 22
6412 "Розрахунки за ПДВ"	7523921, 25	7621560, 74	10442514,21	10923113,39	16495736,71	17003439,27
6413 "Розрахунки за податком на прибуток"	35051	262412	205157	64330,24	66350	1401400
6415 "Розрахунки по інших податках"	10051,5	10602	11293,26	11485,52	11550,58	11838,9
642 "Розрахунки по обов'язкових платежах"	90508,87	90184,73	80612,2	82084,3	107484,21	105882,82
643 "Податкові зобов'язання"	13276538,63	13169181,80	19228694,35	15706096,09	30513021,94	28902760,04
6431 "Податкові зобов'язання"	5641352, 83	5514382, 64	8290043, 13	4888631, 62	13509582,67	11784546,22
6432 "Податкові зобов'язання непідтверджені"	7626053, 34	7645666,7	10829811,53	10817464,47	17112278,96	17118213,82
6435 "Умовний продаж"	9132,46	9132,46	108839,69	-	108839,69	-
644 "Податковий кредит"	6690444, 49	6727835, 37	12741875,42	12745236,92	18352865,7	18224279,33
6441 "Податковий кредит"	1072537, 36	1108740, 31	4084728, 13	4102706, 64	5204952, 27	5318959, 02
6442 "Податковий кредит непідтверджений"	5617907, 13	5619095, 06	8657147, 29	8642530, 28	13147913,43	12905320,21

Джерело: узагальнено автором на основі дод. 3 та М

У табл. 3.3 наведено основні показники, щодо податкових розрахунків впродовж 2021-2023 років, дані для аналізу взято з Додатку 3. В оборотно-сальдовій відомості відображено результати за рік, щодо оборотів за певним рахунком. З наведених даних можна зробити висновок, що підприємство активно

проводить свою діяльність та сплачує податки, щодо відображення розрахунків з ПДВ на підприємстві використовується рахунок 6412 "Розрахунки за ПДВ", 643 "Податкові зобов'язання" з субрахунками 6431 "Податкові зобов'язання", 6432 "Податкові зобов'язання непідтверджені" та 6435 "Умовний продаж", також здійснюється облік на рахунку 644 "Податковий кредит" з субрахунками 6441 "Податковий кредит" та 6442 "Податковий кредит непідтверджений". Загалом з наведених даних можна зробити висновок, що ТЗОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» сплачує податки у великих розмірах, на рис. 3.1. відображено дані, щодо розрахункам з ПДВ.

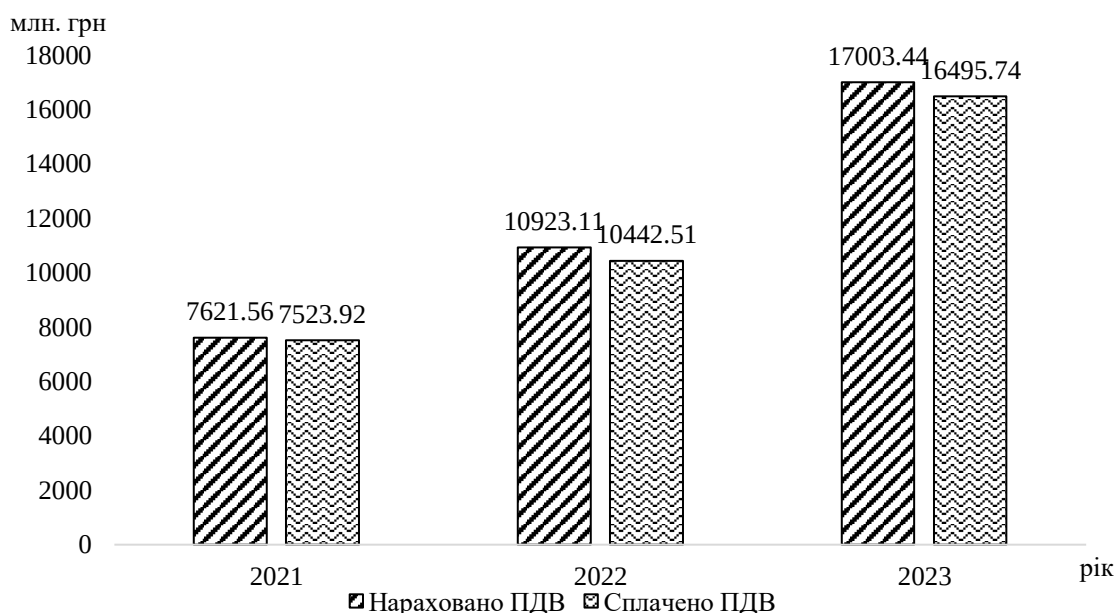


Рис. 3.1. Суми нарахування та сплати ПДВ за 2021-2023 роки

Загалом впродовж відображених періодів, суми нарахування ПДВ перевищують суми сплати, причинами цього можуть бути довгострокові контракти, оскільки часто підприємство реалізує складне обладнання, яке потребує тривалого часу реалізації через високі затрати часу на встановлення та введення в експлуатацію, тому суми ПДВ сплачуються не одразу, а поступово в процесі виконання умов контракту. Впродовж з 2021 до 2023 року суми нарахування та сплати ПДВ зросли незважаючи на війну в країні. Основними причинами такого зростання є збільшення обсягів реалізації та зростання цін на товари, оскільки розмір ПДВ напряму залежить від цінового вимірника, сума

податку зростала відповідно до цього показника. У 2023 році сума нарахованого ПДВ зросла на 44,82% порівняно з 2021 роком, збільшення цього показника відбулось дуже активно, що може свідчити про розвиток діяльності підприємства та загалом є позитивним для економіки країни, оскільки збільшуються надходження до державного бюджету. Так частка надходжень до державного бюджету від одного підприємства порівняно з зальними надходженнями є мізерною, але зростання діяльності кожного маленького підприємства є позитивним і кожне маленьке зростання перетворюється у загальне збільшення державного бюджету. Тому доцільно визначити вагомість ПДВ відповідно до загальної суми сплачених податків, на рис. 3.2 відображено ці показники.

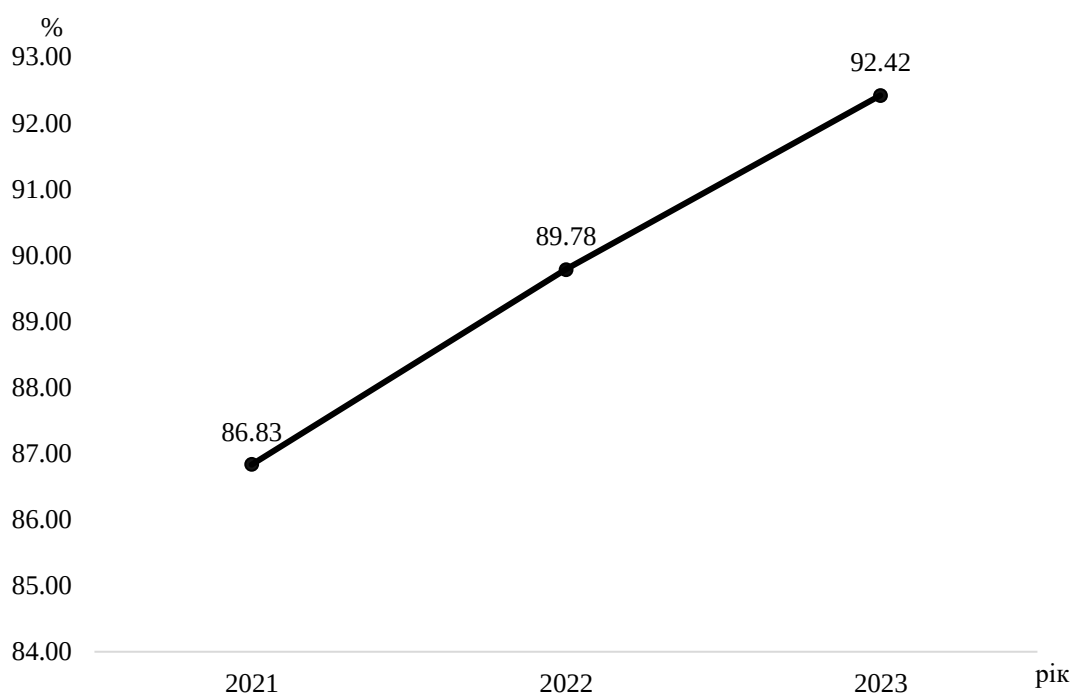


Рис. 3.2. Відношення суми сплати ПДВ до загальних розрахунків за податками за 2021-2023 роки

На підприємстві «МАГІЯ КОМФОРТУ» ПДВ є основною складовою за розрахунками з податків. Його частка перевищує 85%, що є високим показником, впродовж періоду 2021-2023 років ця частка зростає. Основною причиною такого співвідношення є те що основна діяльність підприємства це оптова торгівля, яка передбачає велику кількість операцій пов'язаних з ПДВ, тому

зростання цього показника свідчить про зростання обсягів товарів, які проходять процес покупки та реалізації досліджуваним підприємством. Для підприємства ПДВ це різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом, на рис. 3.3. відображено суми нарахування податкового зобов'язання та податкового кредиту.

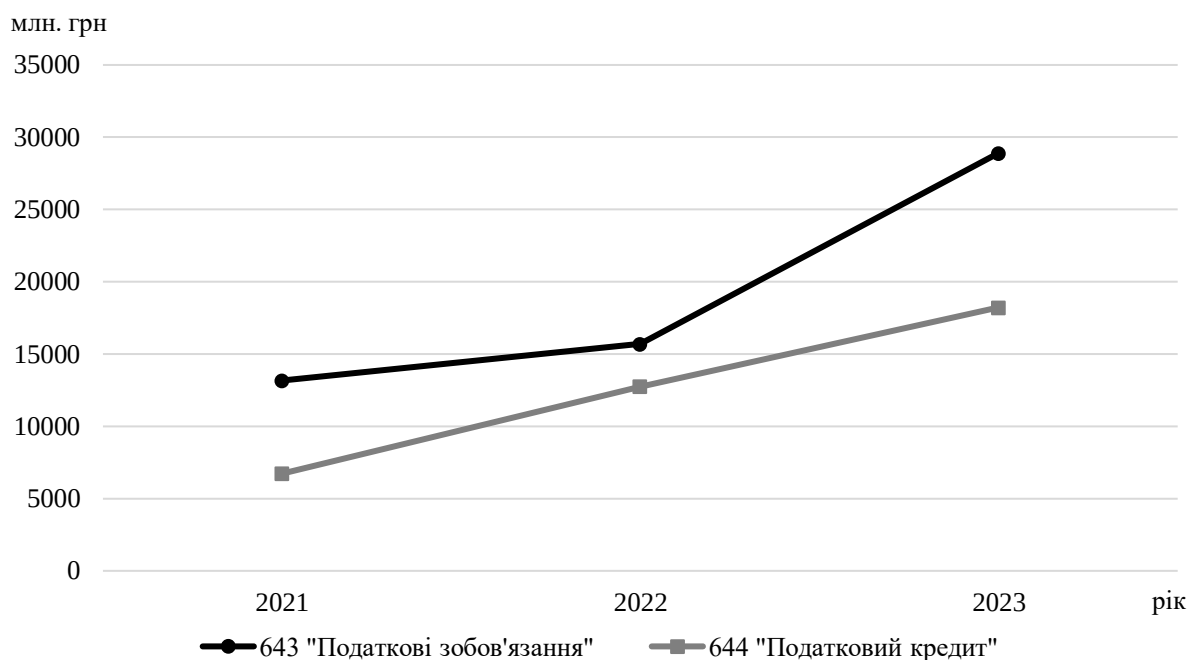


Рис. 3.3. Нараховані податкове зобов'язання та податковий кредит за 2021-2023 роки

Впродовж 2021-2023 років показники нарахованого податкового зобов'язання та податкового кредиту активно зростають, що свідчить про розвиток підприємства та його активну діяльність. У 2022 році відбулось значне підвищення податкового кредиту та відносно не високе податкового зобов'язання це було спричинене купівлею великої кількості товарів, які не були реалізовані впродовж фінансового року, саме тому відбулось зниження суми ПДВ, яка мала б бути сплачена до податкових органів, але вже у 2023 році ситуація була протилежною, оскільки у 2023 році було реалізовано товари за якими податковий кредит вже був включений в розрахунок у попередньому періоді, тому відбулось значне зростання суми нарахованого зобов'язання. Загалом у 2023 році порівняно з 2021 сума податкового зобов'язання зросла на

45,6%, що є високим показником для будь-якого підприємства, підвищення активності спричинене зовнішніми факторами, через війну та пошкодження великої частки інфраструктури, зріс попит на товари та послуги пов'язанні з будівництвом та проведенням комунікацій різного виду, також активно організовуються тендери на відновлення інфраструктури, яка належить до державної, обласної, міської та комунальної власності, тому підприємство не втрачає свої можливості, щодо підвищення обсягів своєї діяльності та приймає участь у тендрах.

Також, варто розглянути основні складові податкового зобов'язання, які використовуються на підприємстві, вони відображенні на рис. 3.4.

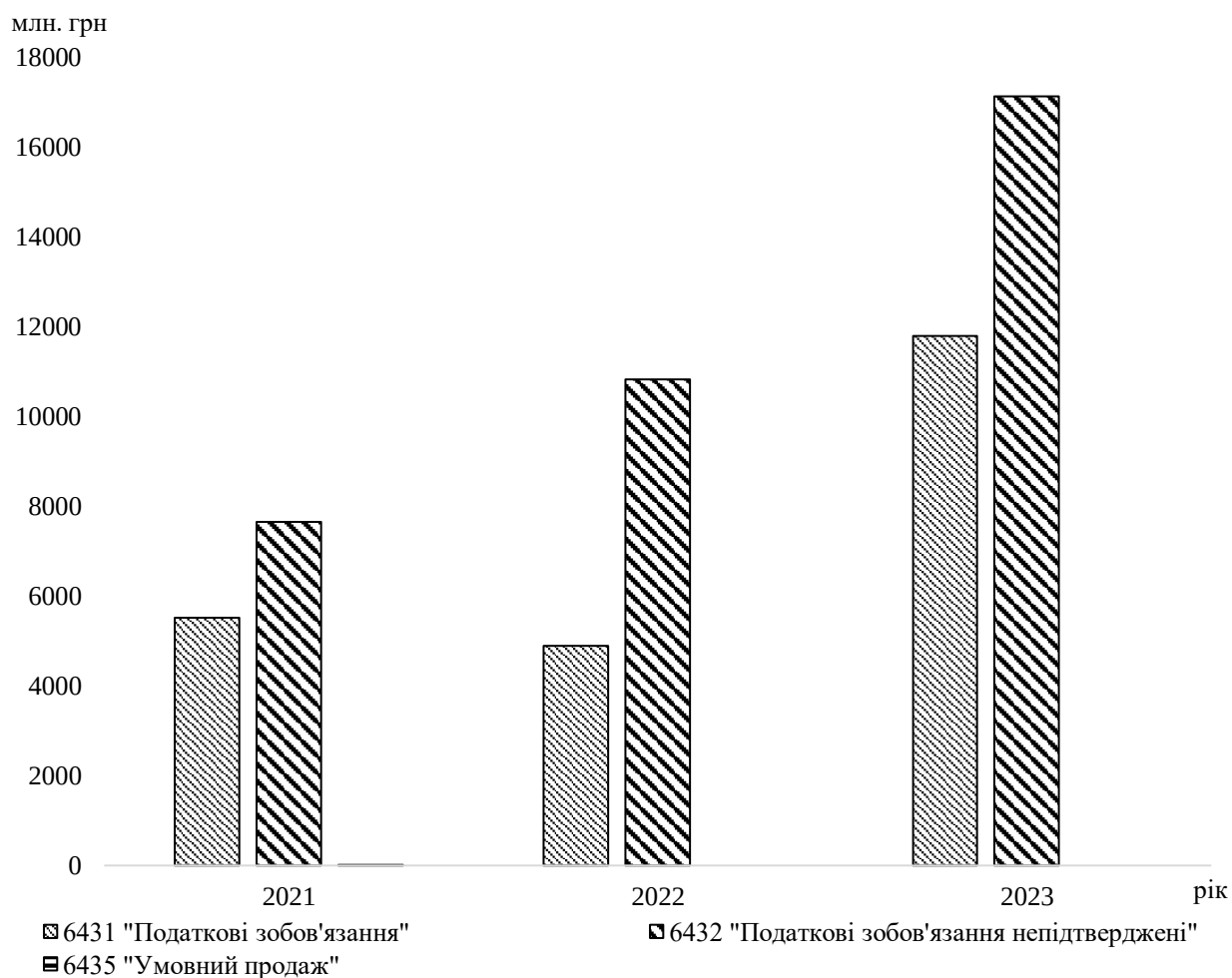


Рис. 3.4. Складові податкового зобов'язання та їх зміни впродовж 2021-2023 років

Щодо податкового зобов'язання застосовуються три основні субрахунки 6431 "Податкові зобов'язання", 6432 "Податкові зобов'язання непідтверджені" та 6435 "Умовний продаж". Субрахунок 6435 на підприємстві використовувався лише у 2021 році на ньому могло відображатись використання товарів у не оподатковуваних операціях або якщо, відбулось анулювання реєстрації платника ПДВ. Більшість податкового зобов'язання нараховується на субрахунок 6432 і є непідтвердженим, тобто воно здійснюється на основі первинного документу і у момент нарахування не має офіційного підтвердження у вигляді зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної. На субрахунок 6431 відображаються суми зобов'язання, які підтвердженні податковими накладними.

Важливо розрізняти поняття підтвердженого та непідтвердженого податкового зобов'язання. Підтверджені та непідтверджені податкові зобов'язання відображаються в різних рядках податкової декларації з ПДВ. Відстеження непідтверджених податкових зобов'язань дозволяє своєчасно вживати заходів для їх підтвердження та уникнення штрафів. Якщо податкова накладна не зареєстрована в ЄРПН, покупець не має права на податковий кредит. Щодо податкового кредиту, також здійснюється поділ на субрахунки, вони відображенні на рис. 3.5.

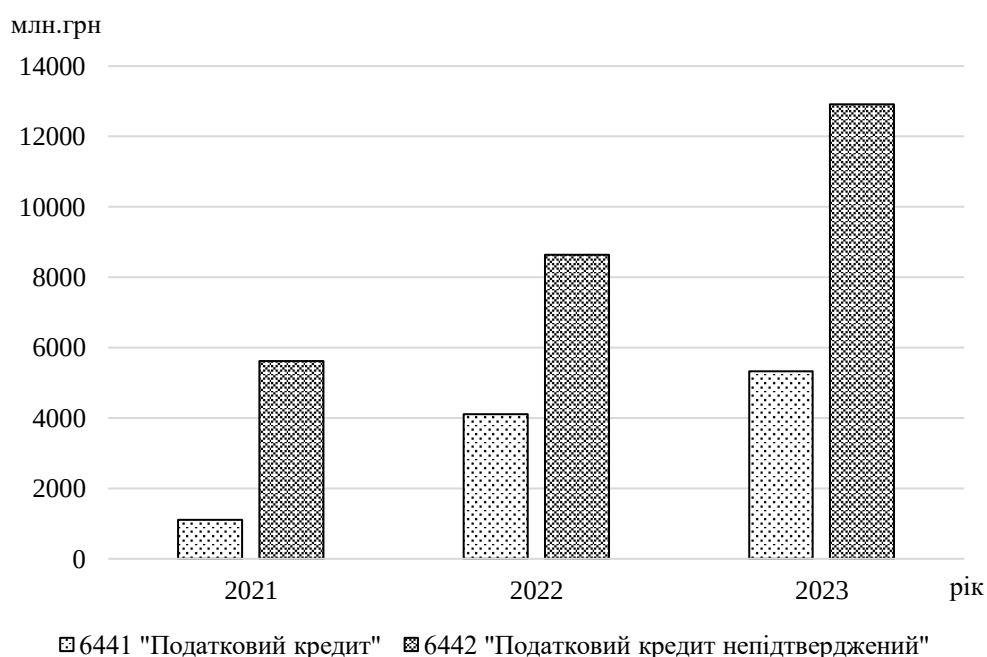


Рис. 3.5. Складові податкового кредиту та їх зміни впродовж 2021-2023 років

Щодо податкового кредиту застосовуються два основні субрахунки 6441 "Податковий кредит" та 6442 "Податковий кредит непідтверджений". Сутність поділу кредиту на субрахунки така ж, як і зобов'язання, залежить від наявності зареєстрованої податкової накладної. Більшість податкового кредиту відображається на субрахунку непідтвердженого податкового кредиту.

Важливо розрізняти поняття підтвердженого та непідтвердженого податкового кредитів. Тільки підтверджений податковий кредит можна віднести у відрахування з податкових зобов'язань. Підтверджений та непідтверджений податковий кредит відображаються в різних рядках податкової декларації з ПДВ. Відстеження непідтвердженого податкового кредиту дозволяє своєчасно вживати заходів для його підтвердження та уникнення податкових ризиків.

Якщо повертатись до етапів аналізу ПДВ, останнім є виявлення потенційних проблемних зон та оцінка ймовірності виникнення податкових спорів, що є результатом аналізу даних, які були зібрані та розглянуті на попередніх етапах.

Загалом на розглянутому підприємстві, розрахунки за податками, а особливо за ПДВ мають важливе значення, оскільки основною діяльністю підприємства є торгівля, відбувається велика кількість транзакцій та розрахунків за якими варто відображати податкове зобов'язання та податковий кредит. Активність підприємства зростає, що причиною зростання оборотів на 64 рахунку, частка ПДВ по відношенню до загальної суми податків перевищує 85%, що є високим показником та свідчить про постійні відрахування до державного бюджету.

3.3. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ

Нормативно-правове законодавство, щодо ПДВ не є сталим, як і законодавство щодо будь-якого податку. Зміни, які відбуваються є не періодичними, а постійними. Відбувається реформування податкової системи

України та наближення її до європейських стандартів, також відбувається реагування на зовнішні фактори збоку законодавчих органів влади, тобто коли розпочався коронавірус, а після війна, були внесені зміни до Законів України, щодо регулювання, нарахування та сплати певних податків. Але і до цих подій багато змін були спровоковані різними зовнішніми факторами або обранням пріоритетних сфер державою, тобто якщо у найближчі роки держава планує розвивати ІТ-сферу, законодавчі органи створюють спеціальні пільгові режими для цієї сфери знижуючи податкове навантаження та цими діями сприяють розвитку обраної галузі.

До найбільш вагомого нововведення, яке було здійснене можна віднести впровадження електронного документообігу. У Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» розкриті основні моменти, щодо наведеного питання. Наведений закон був розроблений ще у 2003 році, але активна діяльність та реформи, щодо електронного розпочались лише 2019 році. Загалом електронний документообіг — це сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів [58].

На українських підприємствах документообіг поділяють на внутрішній та зовнішній. До внутрішнього документообігу відноситься обмін документами в середині компанії між працівниками різних підрозділів. В межах одного підприємства здійснюється створення великої кількості наказів, службових записок, заяв, інструкцій, статутів та інших подібних документів. Можна автоматизувати ці процеси, перевівши їх у електронний варіант та створити зручну систему для зберігання, аналізу та відслідковування, таких документів. До прикладу, можна автоматизувати систему, щодо подання заяв на відпустку, зробивши спеціальну електронну форму, яка в результаті формує заяву для працівника та зберігається на сервері підприємства. Після внесення таких змін працівникам більше не доведеться вручну писати заяву на відпустку та нести у

відділ кадрів або бухгалтерію, працівники цих відділів автоматично отримуватимуть цю заяву та точно ніхто ніде її не загубить. Також, існує зовнішній документообіг який використовується для передачі документів за межі компанії, тобто обмін документами із контрагентами, клієнтами, партнерами, державними органами та іншими зовнішніми організаціями. При здійсненні зовнішнього документообігу в електронному вигляді відбувається значна економія часу, більше не потрібно їхати до контрагента в офіс або надсилати поштою документи, що потребує значних затрат часу, а можна відправити все через спеціальні програми для обміну інформацією або пошту і миттєво отримати документи (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Переваги використання електронного документообігу

Відбувається зменшення витрат на папір, друк, зберігання та доставку документів. Обмін документами стає швидким, відбувається автоматизація рутинних операцій, зменшення кількості помилок. Полегшується доступ до документів, можливість відстеження їх руху, підвищення рівня контролю. Основним моментом через який підприємства мають сумніви, щодо переходу на електронний документообіг це страх, що документи не матимуть відповідної юридичної сили, але за умови дотримання вимог законодавства електронні документи мають таку ж юридичну силу, як і паперові. В Україні активно здійснюються зміни, щодо електронізації документації, не лише на підприємствах, а і у державному секторі, так як і у багатьох країнах Європи, це є однією з вимог інтеграції нашої країни.

Серед останніх новацій, щодо електронного документообігу варто виділити впровадження SAF-T файли. В Україні така новація поки не має

широкого використання, але країни Європи активно впроваджують таку новацію для подання податкової та фінансової звітності.

SAF-T (Standard Audit File for Tax) – це міжнародний електронний стандарт для електронного обміну достовірними бухгалтерськими даними від компаній до податкового органу або зовнішнього аудитора. Метою системи SAF-T є спрощення та оптимізація процесу проведення податковими органами податкових перевірок та зменшення адміністративного навантаження на бізнес. Цей тип файлу створений на основі стандарту XML, який використовується в усьому світі для електронного обміну податковою інформацією. Він генерується у звичайному, читабельному форматі, незалежно від використовуваного програмного забезпечення, із попередньо визначеного набору облікових записів, який легко експортувати. Та містить інформацію, яка дозволяє податковому органу або зовнішньому аудитору швидко виявити будь-яку аномалію в бухгалтерському обліку компанії.

Ряд Європейських країн починаючи з 2009 року почали впроваджувати застосування SAF-T файлів (табл. 3.4). Основною метою впровадження таких змін країнами Європейського Союзу є спрощення та здешевлення податкових перевірок, скорочення шахрайських дій, також, автоматизація звітності передбачає спрощення процесу звітності для компаній.

Таблиця 3.4

Впровадження SAF-T файлів країнами Європи

Рік	Країни, які почали застосовувати SAF-T файли	Загальна кількість країн, шт
2009	Португалія, Австрія	2
2011	Люксембург	3
2014	Франція	4
2016	Польща	5
2019	Литва	6
2020	Норвегія	7
2022	Румунія	8
2023	Угорщина	9
2024	Данія	11
2025	Україна, Болгарія	13

Джерело: узагальнено автором на основі [98]

Варто зазначити, що у всіх країнах SAF-T мають подібні формати, але законодавство кожної країни визначає обов'язкові поля для заповнення у звітах по-різном (табл. 3.5). Тому, бізнес повинен враховувати конкретні правила та стандарти країни в якій провадить діяльність та звітує.

У країнах Європи SAF-T широко використовується для передачі звітів з ПДВ, а також для інших електронних облікових даних. Країни, які зараз використовують систему SAF-T:

Таблиця 3.5

Правила використання SAF-T файлів

Країна	Спосіб використання SAF-T файлів
1	2
Угорщина	Компанії повинні мати свої системи, готові надсилати файли SAF-T на вимогу податкового органу. Ця інформація повинна містити: • загальний облік, клієнтів, постачальників та ПДВ • дебіторську заборгованість • кредиторську заборгованість
Литва	Усі компанії, які є платниками ПДВ у Литві, зобов'язані створювати реєстрацію, надсилання та аналіз податкових і бухгалтерських звітів у форматі SAF-T. Цей звіт формує i.MAS електронна система податкової та бухгалтерської інформаційної звітності разом із підсистемами звітності по рахунках та звітності про рух товарів.
Португалія	Португалія запровадила систему SAF-T у 2008 році. Прийняття почалося в 2013 році із внесення змін до законодавства для компаній щодо переходу на електронну систему SAFT-PT. Нова адаптація в 2018 році зобов'язує компанії мати новий обліковий файл SAF-T, включаючи такі контрольні поля: списки товарів, клієнтів і постачальників; Режими ПДВ, бухгалтерські руху та план рахунків.
Польща	У Польщі використовується система SAF-T JPK_VAT для електронних декларацій з ПДВ, яка є обов'язковою як для польських компаній, так і для компаній, що здійснюють комерційну діяльність у країні. Цей електронний файл складається з двох частин. З одного боку, він повинен містити поля для включення записів ПДВ (інформація про купівлю та продаж), а з іншого боку, поля з податковими даними для декларації ПДВ компаній і платників податків.
Норвегія	Норвегія вимагає від компаній з оборотом понад 500 000 євро подавати бухгалтерські дані у форматі SAF-T. Інформація надсилається на урядовий портал Altinn у форматі SAF-T Financial.
Румунія	Національне агентство податкового адміністрування (ANAF) вимагає подання податкової та бухгалтерської інформації через стандартну файлову систему податкового контролю SAF-T D406, вбудовану в PDF. Він є обов'язковим для великих платників податків із січня 2022 року; у 2023 році для середніх компаній і в 2025 році для малих компаній.

Джерело: узагальнено автором на основі [97]

Кожна країна має свої правила щодо використання SAF-T файлів та впроваджує це на власний вибір, але така новація має велику кількість переваг, таких як:

- безпечна система та безпечні файли;
- спрощена процедура збору податкових даних в електронному форматі, оскільки зменшує кількість документів, які необхідно оформити;
- стандартний формат забезпечує читабельність даних незалежно від системи, з якої вони походять;
- використання SAF-T як джерела архівування покращує якість і доступність архівних даних для компаній;
- податкові перевірки стають ефективнішими та швидшими;
- відбувається сприяння дотриманню податкового законодавства;
- унікальність формату, також допомагає платникам податків виконувати свої податкові зобов'язання, навіть якщо вони працюють у різних країнах з різними податковими вимогами;
- легкий доступ до необхідної інформації зменшує адміністративні витрати податкових органів.

В Україні питання, щодо застосування нового виду файлів було розглянуто ще у 2021 році, був поданий Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо впровадження електронних перевірок (е-аудит) № 6255 [72].

Відповідно до проєкту було введено нове поняття «стандартний аудиторський файл SAF-T». Під стандартним аудиторським файлом SAF-T розуміється стандартизований формат надання платниками податків бухгалтерської та фінансової інформації в електронній формі до податкових органів, що містить експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також зміни у фінансово-господарському стані платника податків за звітний (податковий) рік.

Також, було встановлено порядок подання SAF-T файлу. Передбачається, що платники податків подаватимуть стандартний аудиторський файл SAF-T протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. При цьому, передбачається таке поетапне впровадження подання стандартного аудиторського файлу з 1 січня 2025 року всі великі платники податку, з 1 січня 2027 року всі платники ПДВ. У законопроекті було встановлено відповідальність платника податку за порушення порядку подання SAF-T файлу та відповідальність за виправлення помилок у поданому SAF-T файлі.

Тобто, в наведеному законопроекті було надану всю інформацію, яка необхідна для впровадження в дію запропонованих оновлень. Було розроблено спеціальну форму для файлу, але варто зазначити, що листопаді 2024 року за два місяці до початку дії змін було розроблено оновлену версію Детального технічного опису елементів SAF-T UA 2.0 та додаток до нього [7]. Оновлена версія вносить суттєві зміни, розроблені для покращення точності та повноти даних, а також підвищення ефективності їх обробки. Оновлена структура XML була спрощена шляхом зменшення кількості обов'язкових полів та встановлення більш чітких вимог до типів даних, узгоджених з українськими стандартами бухгалтерського обліку. Це нововведення має допомогти українським підприємствам та податковим органам стандартизувати та спростити процес звітування та перевірок.

Розкриваючи питання новацій у податковій системі України, щодо ПДВ, варто розглянути новацію, яка відбулась у 2022 році. У липні 2021 року набув чинності Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам" або як його коротко називаю закон «Про податок на Google». Відповідно до нього з 1 січня 2022 року відбулись такі оновлення, як:

- резиденти України при виплаті доходів нерезиденту за послуги з виробництва та розповсюдження реклами повинні сплачувати ПДВ за стандартною ставкою 20% від суми таких виплат за власний рахунок;
- включено нерезидентів до переліку осіб, які реєструються платниками ПДВ (за спрощеною процедурою);
- запроваджено оподаткування ПДВ (20%) електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам (крім ФОП-неплатників ПДВ), місце постачання яких розташоване на митній території України.

Цей податок по свої сутті є звичайним ПДВ, законопроект просто розширив перелік платників цього податку, така необхідність була викликана в цілому діджиталізацією світової економіки, тому необхідно було розширювати перелік нерезидентів та вносити зміни до законодавства, що дало можливість отримати додаткові доходи до державного бюджету, які у 2022 році стали дуже необхідними через початок війни.

Загалом в Україні 98 нерезидентів сплачують так званий податок на Google. Вже за 2022 рік було сплачено 4,3 млрд. грн податку, а вже у 2023 році ця сума перевищила 8 млрд. грн [38]. Найбільшими платниками ПДВ з цифрових послуг є Google, Google Play та Netflix, обсяги сплати яких демонструють позитивну динаміку.

Україна є не першою державою, яка запровадила такий податок, деякі країни Європи і не тільки починаючи з 2018 року почали запроваджувати так званий податок на цифрові послуги.

Загалом законодавство та норми, щодо ПДВ та загалом податкових систем різних країн не стоять на місці. Вони постійно змінюються та вдосконалюються під впливом сучасних тенденцій. Ще в середині 20 століття ніхто не міг подумати, що не потрібно буде вести облік у паперовій формі, що було дуже незручно, потребувало чіткого розмежування та посиленого контролю за сотнями папірців. Сьогодні весь світ вдосконалює та розвиває цифрові технології для полегшення ведення, контролю та стандартизації обліку в кожній з країн, та приведення всіх податкових систем до єдиного спільного.

Висновки до розділу 3

На основі дослідження питань щодо організації та методики аналізу розрахунків за податком на додану вартість на прикладі діяльності ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» було зроблено наступні висновки.

1. Підприємство провадить свою діяльність у сфері торгівлі та залежить від попиту на товари та послуги, які надаються тому його показники є варіативними та змінними.

2. Впродовж періоду 2021-2023 років збільшилась активність, щодо діяльність підприємства багато показників зазнало зростання, що є свідченням готовності підприємства до зовнішніх ризиків та підлаштування діяльності.

3. Підприємству варто звернути увагу на показник власного капіталу, оскільки коефіцієнт автономії підприємства зазнав скорочення, свідчить про залежність підприємства від отриманих зобов'язань та не готовність до ризиків, які можуть виникнути при гострій потребі у фінансах.

4. Показники податкового зобов'язання та кредиту зазнали активного зростання впродовж 2021-2023 років, що свідчить про активну діяльність підприємства та зростання її обсягів.

5. Вагомість ПДВ відповідно до інших податків перевищує 85%. Відбулось зростання сум ПДВ, які сплачуються до бюджету, це свідчить проте, що на досліджуваному підприємстві ПДВ відіграє важливу роль та потребує значної уваги при розрахунках.

6. Основним вдосконаленням в податковій системі України, щодо ПДВ є впровадження та вдосконалення електронного документообігу, що допомагає економити час та автоматизує роботу підприємств, вони можуть здійснювати швидкий обмін документами, що призводить до покращення системи нарахування та сплати ПДВ.

7. У 2025 році на великі Українські підприємства та у 2027 році на всіх платників ПДВ очікує оновлення, основною метою якого є організація обміну достовірними бухгалтерськими даними від компаній до податкового органу або

зовнішнього аудитора. Відбудеться впровадження SAF-T файлів на основі стандарту XML, було розроблено спеціальний формат файлів відповідно до законодавства України.

8. Також, варто приділити увагу такому поняттю як «Податок на Google», від початку 2022 року нерезидентами, які надають медіа послуги на території України відбувається сплата ПДВ. Бюджет отримує значні надходження від зазначеного податку, що допомагає підтримувати економіку та частково забезпечувати видатки бюджету.

РОЗДІЛ 4

МЕТОДИКА ВИКЛАДАННЯ ТЕМИ «ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ» В КУРСІ «ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ»

4.1. Методика викладання лекції на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні»

У сучасному світі відбуваються постійні зміни тенденцій, щодо усіх аспектів життя. Методика викладання не є виключенням, вона потребує постійного вдосконалення та новаторства, оскільки необхідно адаптуватися до сучасних умов та стрімкого технологічного розвитку. Облікове законодавство мінливе, з великою кількістю змін та доповнень, тому виникає необхідність постійного оновлення та вдосконалення напрацьованих матеріалів, тому важливо слідкувати за актуальністю інформації.

Викладання облікових дисциплін – це наука і мистецтво водночас, а особливо в час інформаційно-інноваційних технологій. Проте залишаються невирішеними питання, які безпосередньо стосуються чіткого обґрунтування ефективного використання новітніх комп'ютерних та інформаційних технологій при викладанні облікових дисциплін [12].

Методика викладання облікових дисциплін прямо пов'язана з іншими науками, оскільки викладання є складним та багатофазовим процесом, який потребує ретельної підготовки та залучення у навчальний процес інших дисциплін, які прямо пов'язані з викладанням, та використовуються у навчальному процесі незалежно від обраної дисципліни.

Застосовуються такі наукові дисципліни, як:

1. Педагогіка – це наука спрямована на вивчення, дослідження та вдосконалення виховного та освітнього процесів, та навчання загалом. Дана дисципліна є складовою у підготовці та у становленні навчального процесу.

Тобто, предмети, які вивчаються мають бути послідовними та пов'язані між собою. Основним аспектом є те, що спочатку мають бути предмети, які містять у собі фундаментальну інформацію, а усі подальші мають бути спрямовані на поглиблення та розвиток знань студентів, тобто педагогіка у певній мірі включає у себе розроблення програм та навчальних планів. Також, при розробці навчальних матеріалів має бути присутня структурність та послідовність, необхідно правильно побувати виховний та навчальний процес для того, щоб студенти якнайкраще засвоювали навчальні матеріали.

2. Дидактика – галузь педагогіки та наука про навчання і освіту, їх мету і завдання, зміст, методи, форми, засоби, організацію, досягнуті результати [14]. При провадженні навчального процесу та впровадженні навчальної програми з зазначення предметів для вивчення необхідно визначити основну мету та завдання при вивченні кожної з дисциплін, що допоможе визначити важливість та необхідність кожної навчальної дисципліни. Також, дидактика застосовується при виборі наукового матеріалу який мають засвоїти студенти для набуття та засвоєння теоретичних знань, та практичних навичок.

3. Психологія – наука про психіку живих істот, про психічні процеси та властивості, психічну діяльність людини [83]. Застосування психології важлива у кожній сфері життя, особливо під час навчального процесу, оскільки кожна людина – це особистість, яка має різні особливості характеру та сприйняття, залежно від віку, статті та інших факторів, тому важливо спиратись на ці фактори під час навчального процесу.

4. Педагогічна психологія – це наука, яка є складовою загальної психології, але основною специфікою є спрямування дослідження на психічну діяльність студентів під час освітнього процесу. Завдяки цій науці складаються закономірності у навчальному процесі, досліджується взаємодія учасників процесу.

5. Логіка – логіка наука про закони та форми людського мислення [83]. При плануванні та розробці навчального процесу широко застосовуються логічні

прийому для побудови структурованого, послідовного та взаємопов'язаного навчального процесу.

З наведених матеріалів, можна зробити висновки, що методика викладання облікових дисциплін прямо та опосередковано пов'язана з іншими науками, наведений перелік не є вичерпним, до прикладу до нього можна додати риторику та інші науки пов'язанні зі здійсненням ефективного навчального процесу.

Варто зазначити, що під час навчального процесу викладач та студенти стикаються з певними проблемами, які заважають засвоєнню знань та стають проблемою для методу викладання. Тому у процесі здійснення навчального процесу необхідно враховувати певні фактори (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Проблеми методу викладання

Проблема	Причини виникнення
Необхідність застосування різних стилів навчання	В одній групі найчастіше знаходяться учні з широким набором здібностей і стилів навчання. Викладачам майже неможливо просто використовувати один метод навчання, щоб він був ефективним для всіх студентів. Викладачам варто мислити стратегічно, коли складають плани занять, щоб задовольнити всі стилі навчання в аудиторії. Вони також повинні бути гнучкими під час активного викладання, оскільки можуть вносити корективи в режимі реального часу на основі успішності студентів [86]
Відсутність ефективної комунікації	Викладачі, також, можуть зіткнутися зі значними проблемами, намагаючись ефективно спілкуватися зі своїми учнями. Але студенти не завжди готові підтримувати комунікацію та реагувати на неї
Необхідність мотивації	Під час навчання студенти мають низку заходів, які можуть їх зацікавлювати та надавати сил. Але бувають моменти коли у студентів може зникнути мотивація, щодо навчання та розвитку, тоді не відбуватиметься активної комунікації та роботи на заняттях, тому може виникнути необхідність здійснення мотиваційних заходів зі сторони викладача [85]
Тайм-менеджмент	Викладачу необхідно спланувати заняття так, що поза межами класу студентам не доводилось витрачати багато часу на навчальний процес, який стосується основного матеріалу

Джерело: узагальнено автором на основі [85,86]

Основною освітньою метою у проведенні лекції є отримання чіткого уявлення про суть податку на додану вартість, основні мета та цілі податку, його нарахування та розрахунки за наведеним податком.

Практична мета полягає у розумінні розрахунків та обліку, що здійснюються щодо податку на додану вартість.

При створенні лекційного матеріалу та його викладанні необхідно застосовувати принципи загальної дидактики. Основну увагу варто звернути на певний перелік таких принципів.

Принцип науковості є основним до застосування. Оскільки, щодо бухгалтерського обліку відбуваються постійні зміни у законодавстві, які необхідно контролювати та здійснювати оновлення навчального матеріалу, для надання актуальної інформації студентам, також студентам необхідно зазначити, що у майбутньому їм варто звертати увагу на зміни у законодавстві, оскільки воно не стає і професія бухгалтера передбачає необхідність постійного навчання та вдосконалення знань. Основою принципу науковості вважається наукова обґрунтованість матеріалів, тому при підготовці навчального матеріалу варто звертатись до наукових та законодавчих джерел для отримання достовірної та правдивої інформації.

Принцип доступності необхідно застосовувати з точки зору засвоєння матеріалів студентами. Не потрібно перевантажувати лекції лише теоретичними матеріалами краще одразу пояснювати практичні моменти з використанням задач або інших прикладних завдань. Оскільки, перевантажуючи заняття лише теоретичним матеріалом студент не отримує користі та не запам'ятовує наведений матеріал. Щодо, податку на додану вартість існує багато особливостей нарахування та виключень, тому для кращого розуміння матеріалу краще розділити лекційне заняття на два та виділити час на практичні завдання, які допоможуть краще засвоїти викладений матеріал.

Принцип свідомого та активного засвоєння знань більше стосується практичних занять (правильно підібраних завдань з розглядом різних аспектів), але також він включає у себе принцип доступності, тобто розгляд практичних прикладів під час теоретичних занять.

Принцип теорії та практики означає, що розглянуті матеріали мають мати практичне застосування та застосовуватись, щодо діяльності на реальних підприємствах.

Принцип міцності засвоєння знань студентами ґрунтується на перевірці студентів після проходження матеріалів, це можна зробити використовуючи тестові завдання, живі дискусії або у формі гри. Кожен з запропонованих варіантів має місце для застосування, але усі студенти мають різні особливості сприйняття, тому при виборі способу перевірки знань необхідно на це звертати увагу. На основі опитувань можна визначити незрозумілі для студентів аспекти та повернутись до їх обговорення та розгляду.

Варто звертати увагу на обрання виду навчання, тобто способу взаємодії викладача та студентів у ході навчального процесу. Оскільки, основна мета навчального процесу полягає у розвитку у студентів пізнавальної активності та творчої особи.

Для проведення занять на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні» варто застосовувати такі види навчання, як пояснювально-ілюстративне (рис. 4.1).

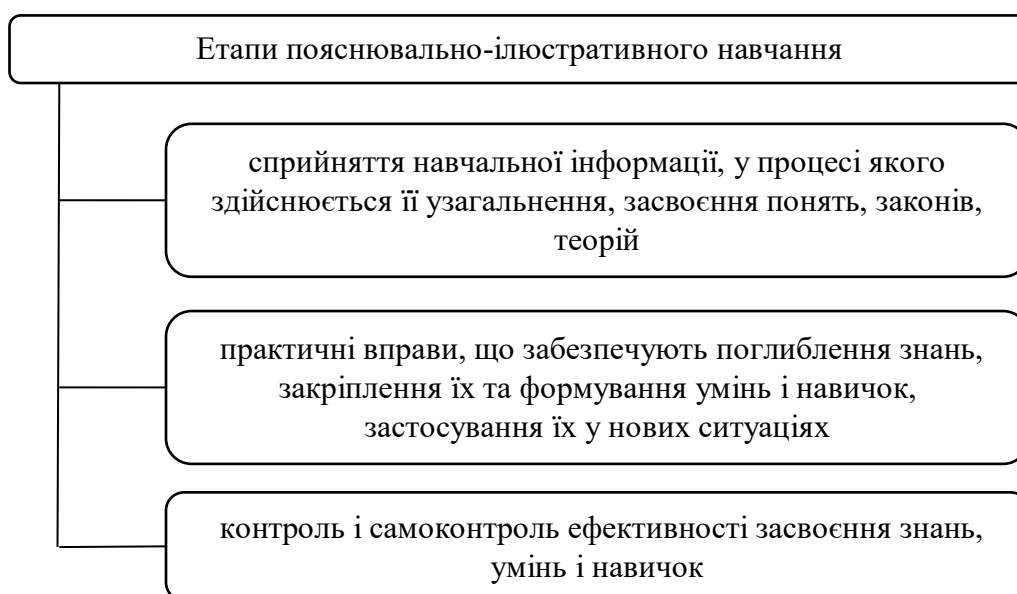


Рис 4.1. Етапи пояснювально-ілюстративного навчання

Оскільки тематика потребує дослідження та вивчення законодавства та має чіткі обмеження, але його варто поєднувати з проблемним навчанням.

Після пояснення одного з аспектів, щодо оподаткування обговорити думку студентів, щодо встановлених норм та їхню думку, щодо можливості внесення змін до організації обліку або законодавства, також можна дослідити досвід інших країн та зазначити аспекти, які можуть покращити або навпаки зміни, які неможна здійснювати та застосовувати у нашій країні.

Однак, також варто зазначити, що у процесі цих всіх етапів виникає основний недолік, який стосується творчого мислення та здатності самостійно вирішувати пізнавальні проблеми, тому таке навчання варто поєднувати з іншими видами, для того, щоб студенти розвивали здатність творчого мислення, розглядали ситуаційні завдання, розробляли проекти. Це допоможе студентам краще розкрити їх потенціал.

Щодо вивчення дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» найбільш прийнятним є модульне навчання, оскільки можна здійснити чіткий поділ за рахунок того, що кожен податок є індивідуальним та потребує самостійного дослідження. Також, зараз набуває популярності дистанційне навчання, воно є комп'ютеризованим та потребує застосування сучасних технологій, воно активно поєднує ознаки очного та заочного навчання. Студент має можливість відвідувати пари та активно приймати участь у навчальному процесі, натомість йому, також, потрібно займатись самоосвітою для поглиблення отриманих знань.

Щодо методів навчання за джерелом одержання знань варто поєднувати словесні та практичні методи, тобто пояснення та практичне опрацювання матеріалів. За суб'єктом роботи для отримання позитивного результату, тобто засвоєння знань студентами викладач повинен організувати навчальний процес з поясненнями, бесідами та дискусіями, натомість студент повинен опрацювати прослуханий матеріал використовуючи підручники, виконуючи вправи та тести.

Тобто, для організації ефективного освітнього процесу необхідна активна взаємодія між викладачами та студентами, також студентам потрібно докладати додаткових зусиль поза межами занять для того, щоб освоювати навчальні матеріали.

У класичному розумінні заняття поділяються на два види, лекції та практичні заняття. Лекція – основна форма проведення навчальних занять у вищому навчальному закладі, призначена для засвоєння теоретичного матеріалу [83].

Лекція має низку переваг перед самостійним опрацюванням, якщо це навіть самостійне прочитання матеріалів, викладених у лекції без попереднього пошуку. Лектори підкріплюють свої слова ілюстративними матеріалами, багато досліджень показало, що у людей дуже добре розвинута зорова пам'ять, тому в ілюстративні матеріали виноситься інформація, яка є найважливішою. Також, лектор використовує риторичні прийоми, такі як інтонація, жести та міміка, що допомагає позбутися монотонності та зацікавити аудиторію у матеріалах (рис. 4.2).

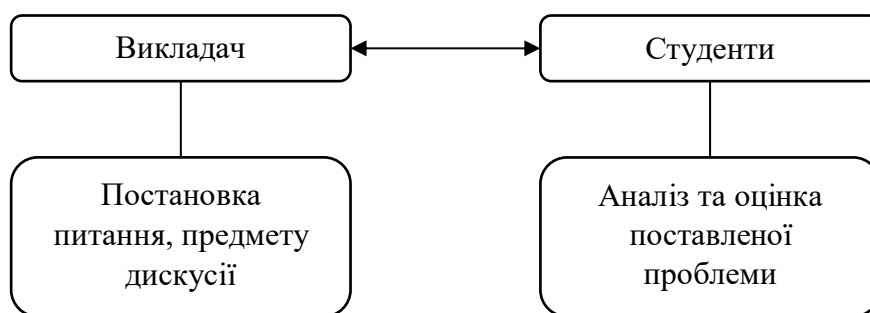


Рис.4.2. Взаємодія під час дискусійного процесу

Лекційні заняття відносяться до пасивних, оскільки основну роль відіграє лектор який презентує матеріали, під час прослуховування аудиторії може стати байдуже та нецікаво, тому варто застосовувати дискусії. Дискусія може допомогти привернути увагу до певних питань, студенти можуть перетворитись з пасивних слухачів у активних учасників навчального процесу, тому дискусії допомагають повернути зацікавленість студентів до навчального процесу.

Часто у навчальному процесі дискусія використовується для досягнення істини. Бухгалтерський облік, як і кожна наука не має чітко установленні правила, щодо своїх питань. Як база не змінних принципів, методів та правил, які діють в обліковому процесі століттями, але якщо говорити про сьогодення,

варто зазначити, що відбувається велика кількість змін, які необхідно відслідковувати та щодо яких виникають дискусії. Бухгалтерський облік є широкою наукою, яка постійно форматується та вдосконалюється, тому постійно знаходиться предмет для дискусії (рис. 4.3).

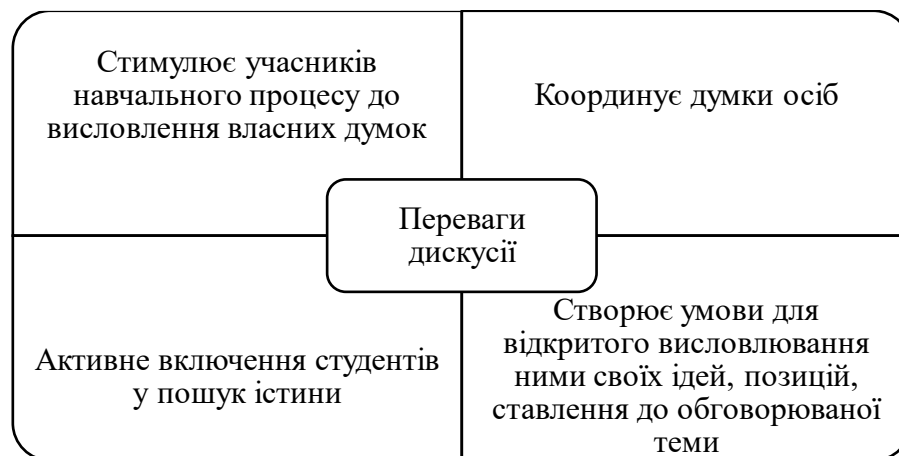


Рис.4.3. Основні переваги застосування дискусії під час навчального процесу

Застосування дискусії є ефективним коли студенти мають певні знання, щодо предмету обговорення, тому не варто її застосовувати на початку заняття коли студенти не ознайомлені з матеріалом, найбільш ефективно її використовувати після прочитання лекційного матеріалу, щодо певного питання з боку викладача.

Лекція на досліджувану тематику відноситься до тематичної лекції, у неї варто включити основні аспекти, щодо досліджуваного питання у табл. 4.2 наведено приклад лекційного заняття за темою , «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість».

Таблиця 4.2

План лекційного заняття на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість»

№	Запитання до розгляду
1	2
1	Сутність податку на додану вартість та його платники.
2	Об'єкт оподаткування податком на додану вартість.

Продовження таб. 4.2

1	2
3	База оподаткування податком на додану вартість.
4	Операції, що звільнені від оподаткування, та не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.
5	Ставки податку на додану вартість
6	Податкове зобов'язання з податку на додану вартість та дата його виникнення.
7	Податковий кредит з податку на додану вартість та дата його виникнення.
8	Порядок визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або відшкодуванню з бюджету.
9	Система електронного адміністрування податку на додану вартість: сутність та порядок функціонування.
10	Податкова декларація з податку на додану вартість.

Лекція має бути структурованою та поділеною на питання або підрозділи, після кожного підрозділу можна винести дискусійне питання, для залучення студентів у навчальний процес та аналізу розуміння студентами розглянутого матеріалу. Тому враховуючи фактори впливу традиційна лекція зі застосуванням дискусії буде найбільш підходящою.

Для підготовки актуальної та коректної лекції варто дотримуватись певних етапів та вимог, щодо побудови. Лекція повинна бути доступною, тобто необхідно здійснювати чітку побудову, матеріал повинен викладатись поступово з дотриманням зв'язку. Також не варто перевантажувати лекцію застосовуючи різні види лекцій на одному занятті. Науковість, необхідно застосовувати науково обґрунтовану інформацію, яка відповідає сучасним вимогам та змінам. Інформативність необхідно здійснювати логічно-послідовне викладання матеріалів, всебічно характеризуючи його та даючи можливість студентам здійснювати висновки, також варто не перевантажувати лекцію зайвими матеріалами, які напряму не стосуються заняття. Доказовість, варто наводити приклади або практичні завдання, які слугуватимуть прикладом до розглянутих матеріалів. Також, при розгляді практичних кейсів чи розповіді власного досвіду зростає зацікавленість студентів до заняття.

Варто звернути увагу і на структуру лекції (рис. 4.4), якщо вона не структурована, питання між собою не пов'язані студенти не можуть зрозуміти

основну суть такої лекції та не запам'ятовують викладений матеріал, тому така лекція не несе користі.



Рис. 4.4. Загальна структура лекції

Вступ має містити у собі основну мету та аспекти до розгляду, для подальшого розуміння аудиторією матеріалу до розгляду. Наприклад, вступ може містити перелік питань до розгляду. Тема щодо податку на прибуток, має багато особливостей, тому перед початком лекції необхідно зазначити перелік питань, які будуть розглядатись, для того, щоб студенти розуміли складову теми та основні аспекти, які їм необхідно вивчити за темою лекції. Основний матеріал стосується лекції та містить інформацію до запам'ятовування та опрацювання, тобто це весь матеріал який підлягає розгляду. У цій частині розкривається суть питань, які були винесені у вступі. Висновок містить у собі узагальнення основних аспектів та формування ідей, щодо розглянутого матеріалу. Можна підсумувати інформацію, яка є найбільш важливою чи загалом охарактеризувати предмет лекції.

При підготовці лекційного матеріалу за темою «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» основним джерелом яким варто скористатись для надання актуальної інформації є Податковий кодекс України та інші законодавчо-нормативні акти. При складанні лекції, можна дослідити праці та посібники інших викладачів з відповідного предмету. При складанні лекції на запропоновану тему важливо звернути увагу на практичні аспекти, для того, щоб студенти зрозуміли суть та особливості розрахунків, які стосуються податку на додану вартість та наголосити на виключення, які існують щодо ставок податку на додану вартість. Для того, щоб студенти змогли здійснити

само перевірку, щодо прослуханого матеріалу варто створити тести, контрольні питання та конспект лекції, який студенти можуть використати для повторення або засвоєння пройденого матеріалу. Також, викладачу варто надати презентацію.

Після підготовки лекційного матеріалу наступним важливим кроком є проведення лекції та правильне донесення матеріалу до студентів. Побудова лекції може бути різною та залежати від викладача або теми лекції, можливості пов'язати теми між собою. До прикладу лекції з курсу «Облік і звітність в оподаткуванні» важко пов'язати між собою, оскільки кожен податок має свої особливості нарахування, ставки, терміни сплати. Але на початку заняття можна пригадати основну інформацію з попередньої теми, також для кращого засвоєння студентами курсу можна створити таблицю та заповнювати її на початку чи в кінці заняття додавши у неї основні характеристики кожного податку (платники, об'єкт оподаткування, ставки оподаткування, терміни сплати, терміни подання звітності), так у кінці пройденого курсу студенти матимуть чітке розуміння податків та їх основні відмінності, що допоможе уникнути плутання щодо основних аспектів податків. Таку активність можна запровадити на початку лекції для пригадування пройденого матеріалу (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Макет таблиці для складання на заняттях

Назва податку	Платник податку	База оподаткування	Об'єкт оподаткування	Термін подання	Термін сплати
---------------	-----------------	--------------------	----------------------	----------------	---------------

Наступним варто зазначити план лекції, що буде вступом до нової теми та дасть розуміння студентам, щодо матеріалу який буде розглянуто.

Основним є виклад матеріалу, тому тут необхідно використати навички оратора для зацікавлення аудиторії, зазначити основні аспекти лекції та у разі потреби здійснювати конспектування найбільш важливого матеріалу (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Аспекти, які потребують відображення у конспекті лекції

Ця частина лекції прямо залежить від етапу підготовки матеріалу, оскільки якісно підготований матеріал містить у собі лише необхідну інформацію. Також, варто наводити приклади, які мають практичне застосування або реальні ситуації для покращення розуміння матеріалу. Під час викладання основного матеріалу лектору варто контролювати наскільки активна аудиторія, тому для підтримання уваги лектору варто залучати аудиторію до дискусії для того, щоб заняття не була монотонною розповіддю.

Як висновок лекції, можна зробити тести по матеріалу який було представлено або зробити висновок у який будуть винесені основна інформація яку варто запам'ятати.

Особливу увагу варто приділити аналізу проведеної лекції та курсу загалом. Для аналізу курсу варто створити гугл форму для опитування, щоб дізнатись думку студентів щодо пройденого курсу та можливостей його вдосконалення. Щодо аналізу лекції, він здійснюється у процесі проведення лекції та після завершення, оскільки у процесі викладання матеріалу можна помітити невідповідності, нестачу матеріалу або питання у якому розкрито зайву інформацію, визначення необхідності змінити розподіл часу або додати якусь активність, яка допоможе засвоїти матеріал або покращити розуміння.

Етапом аналізу не варто нехтувати, оскільки з його допомогою можна покращити підготовлений матеріал та зробити його більш зрозумілим для

студентів. Усі студенти мають різне сприйняття тому може скластись ситуація, що для одних студентів матеріал є цілком зрозумілий та прийнятний в той час як інші мають проблеми з розумінням та сприйняттям, тому аналізуючи лекцію та вносячи до неї зміни можна зробити її прийнятною для розуміння більшістю студентів. Основною помилкою у викладанні лекції може бути монотонне прочитання матеріалів з книги або закону, такий спосіб є найбільш помилковим. Щодо аналізу лекційного матеріалу можна застосовувати критерії наведенні нижче на рис. 4.6.



Рис. 4.6. Критерії оцінювання лекції

Щодо критерію самоаналізу він застосовується на усіх попередніх етапах розробки та викладання лекції, оскільки весь час здійснюється аналіз матеріалів, можливостей викладання та роботи з аудиторією, тому такий критерій основний та має місце під час всього процесу підготовки. Інформаційна цінність необхідно проаналізувати чи впродовж заняття було висвітлено увесь підготовлений матеріал чи не було надмірної його кількості, чи були наведенні приклади, чи були роз'яснені терміни наведені у лекції. Оцінка викладу лекції здійснюється

під час заняття тут викладач може проаналізувати чи риторичні прийоми, які він використовує ефективні, увага студентів сфокусована на навчальний процес, реакція студентів на питання, так можна задати питання по викладеному матеріалу та оцінити реакцію студентів та їх можливість відповісти на питання. Як результат заняття можна виділити основні думки та висновки для закріплення пройденого матеріалу. Як прийоми закріплення пройденого матеріалу можна здійснювати опитування, тестування або тестування за допомогою додатків, наприклад таких, як Kahoot. Використання додатків допоможе викладачу оцінити наскільки якісно було викладено матеріал та розуміння студентів, студенти будуть одразу бачити правильну відповідь та запам'ятають її, якщо раніше мали щодо неї сумніви та присутність суперництва допоможе підсилити інтерес до проходження тесту. Також, у процесі викладання можна оцінити виховний вплив та наскільки якісними та ефективними були наочні засоби використані під час навчального процесу. Аналіз необхідний не для здійснення оцінки викладача та матеріалу, а є можливістю для покращення та вдосконалення навчального процесу.

Отже, лекція є багатофазовим процесів та потребує особливої уваги до кожного етапу, тому не можна нехтувати жодним з розглянутих процесів.

4.2. Методика викладання практичних занять на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні».

Практичне заняття - форма навчального заняття, при якому викладач організує детальний розгляд студентами окремих теоретичних положень навчальної дисципліни та формує вміння і навички їх практичного застосування шляхом індивідуального виконання студентом відповідно сформульованих завдань [12].

Проведення практичних занять є важливою та невід'ємною складовою навчального процесу, оскільки саме на них студент може застосувати та

поглибити знання, отриманні під час лекційного заняття. Саме тому важливо організувати навчальний процес таким чином, щоб практичні заняття проводились після лекції під час якої студент отримує теоретичні знання та має можливість їх застосувати на практиці та перевіряти, наскільки якісно вони були засвоєні, та чи студент має розуміння пройденого матеріалу. На рис. 4.7 відображено основні функції практичних занять.



Рис. 4.7. Функції практичних занять

Чому практичні заняття настільки важливі? Проведення практичного заняття потребує більшої залученості студентів, натомість викладачу часто легше провести лекцію, оскільки саме під час такого навчання студент отримує знання пов'язані з професійним використанням знань, навичок та умінь. Тобто, під час курсу «Облік і звітність в оподаткуванні» студент навчається роботі, яку виконує бухгалтер який займається веденням обліку та складанням звітності, щодо податкових відрахувань. Часто на підприємствах такі відрахування здійснюються різними бухгалтерами кожен з яких має свою сферу діяльності та відповідальності, але під час навчального процесу можна себе відчуті у ролі головного бухгалтера, який є людиною, яка контролює усі розрахунки та складання звітності за всіма податками та використовує всі знання, які студент

отримує під час проходження курсу. Розглянутий курс має великий спектр знань, які студенту варто засвоїти, оскільки вони усі мають практичне застосування, тому для якісного засвоєння матеріалів студентам потрібно два практичних заняття на одне лекційне. Така потреба існує через великий спектр податків та їх особливостей. До прикладу, під час вивчення теми «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» необхідно засвоїти такі особливості цього податку, як:

- ставки;
- особливості щодо об'єктів, які не оподатковуються та щодо яких застосовується не базова ставка;
- податковий кредит;
- податкове зобов'язання;
- складання та подання звітності, та інше.

На практичних заняттях розглядається матеріал, який було викладено на лекції, але він деталізується та поглиблюється. Для розширення знань студентів та розвитку навичок самостійної роботи, студенти можуть готувати доповіді у яких будуть розкривати питання, які не були розглянуті на лекціях або які потребують ширшого розгляду. Так студенти не тільки отримують додаткові знання, але і навчаються аналізувати інформацію та обирати з усієї наявної найбільш ціну та достовірну. Окрім, доповідей студенти можуть відчувати себе у ролі викладача та на основі знань отриманих під час лекційного та практичного заняття створити власні завдання та задачі, які будуть розглянуті та розв'язані на заняттях. Також, варто приділяти увагу контролю знань, тому при переході до іншої теми або після проходження декількох тем можна надавати студентам до виконання контрольні завдання у вигляді задач і тестів для перевірки засвоєння інформації.

Практичне заняття так як лекційне має мати структуру, вона може змінюватись та залежати від курсу та теми, яка розглядається нижче у табл. 4.4 наведено приклад побудови практичного заняття на тему «Облік розрахунків і

звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні».

Таблиця 4.4

Хід заняття на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість»

№ з/п	Зміст роботи	Прогнозований час виконання
1	Здійснення контролю присутності студентів на занятті, ознайомлення з ходом заняття та відповіді на питання студентів.	8:30 – 8:40
2.	Перевірка домашнього завдання.	8:41 – 8:55
3.	Доповідь студента за темою заняття.	8:56 – 9:06
4.	Розв'язок задач за темою заняття.	9:07 – 9:45
5.	Розгляд та обговорення практичної ситуації з практики бухгалтера.	9:46 – 9:55
6.	Оголошення оцінок та пояснення домашнього завдання.	9:56 – 10:00

Практичне заняття на запропоновану тему, може мати інший хід, викладач може дати студентам контрольні завдання або розглянути звітність, щодо досліджуваного податку. Тому, навчальний процес не є чітко встановлений у методичних рекомендаціях, щодо нього відбуваються постійні зміни та вдосконалення.

Перевірку студентів варто здійснювати для підтримання дисципліни студентів та уникання неаргументованих пропусків занять. Перевірку домашнього завдання варто здійснювати для перевірки розуміння матеріалу і додаткового розгляду матеріалу при виникненні проблем з домашнім завданням. Доповіді студентів можна використовувати як додаткове завдання за бажанням студентів, які хочуть виконати самостійне дослідження та аналізування певного питання. Розв'язання задач є основним етапом заняття, необхідно підібрати задачі таким чином, щоб перша задача була найлегшою для розуміння, а всі інші мали складніший рівень, це допоможе студентам краще засвоювати матеріал, оскільки вони поступову будуть застосовувати знання та будуватимуть ланцюг дій, які потрібно здійснити при певній ситуації. Задачі мають бути попередньо розв'язані викладачем, щоб при виникненні проблем та нерозуміння у студентів

викладач міг пояснити запропоновану задачу. Розгляд та обговорення практичної ситуації з практики бухгалтера, необхідно обрати проблему з якою найчастіше стикаються бухгалтери у своїй діяльності та розглянути можливі варіанти її вирішення, тобто спочатку запропонувати студентам, щоб вони висловили свою думку, щодо певної ситуації, після підсувати відповіді та навести правильний варіант вирішення. Останнім запропонованим етапом заняття є оголошення оцінок та пояснення домашнього завдання, необхідно оцінити роботу студенту на занятті, оскільки так студенти розуміють наскільки якісно вони відповідають та що їх відповіді були почутими. Домашнє завдання варто задавати для того, щоб студенти закріпили знання отримані на занятті та здійснили самостійну роботу.

Для перевірки та засвоєння знань варто розробити задачі різної складності, також варто створити завдання, які будуть враховувати усі складності та виключення, щодо нарахування податку. У прикладі 4.1. наведено завдання, яке спрямоване на перевірку знань, щодо включення певних витрат до сплати ПДВ, оскільки при експорті не всі складові підлягають оподаткуванню.

Приклад 4.1. Підприємство на умовах попередньої оплати експортувало обігрівачі власного виробництва в Румунію на суму 45000 євро. Вартість транспортних послуг становила 28000 грн. (з них 18000 грн. на території України). Послуги митного брокера за оформлення вантажу становлять 2400 грн. (брокер СПД – фізична особа не є платником ПДВ). Вартість послуг з монтажу 12000 євро (після оплата). Курс НБУ на дату попередньої оплати 25 грн. На дату оплати послуг з монтажу 26 грн.. Визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.

Розв’язок. $\text{ПДВ} = 18\,000 \text{ (транспортні послуги на території України)} * 20\% + 2400 \text{ (послуги брокера)} * 20\% = 3600 + 480 = 4080 \text{ грн}$

Обов’язково варто розробити задачі, які допоможуть студентам зрозуміти основну суть податкового зобов’язання та кредиту, розкриють специфіку розрахунків суми ПДВ, яка має бути сплачена до бюджету. У прикладі 4.2.

наведена задача, яка включає всі вищезазначені розрахунки та допоможе студентам освоїти базові знання, щодо ПДВ.

Приклад 4.2. Підприємство на умовах попередньої оплати імпортувало косметичні засоби з Польщі на суму 3000 євро. Вартість транспортних послуг отриманих від залізниці становить 12000 грн.. Вартість мита 10 % від вартості. Вартість послуг митниці за оформлення вантажу становить 1200 грн. з ПДВ. Курс євро на дату попередньої оплати 41,00 грн. на дату митного оформлення 41,2 грн. Крім того підприємство реалізувало косметичні засоби на суму 48000 грн.. Визначити суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

Розв’язок. Мито = $3000 \text{ євро} * 41,2 * 10\% = 12\,360 \text{ грн}$

Податкове зобов’язання = $(3000 \text{ євро} * 41,2 + 12360) * 0,2 + (48000/6)$ (сума на яку реалізували засоби) = 35 192 грн

Податковий кредит = $12000/6 + 1200/6 = 2200 \text{ грн}$

ПДВ до сплати = ПЗ – ПК = $35\,192 - 2200 = 32\,992 \text{ грн}$

Тому варто приділити особливу увагу практичному заняттю та завданням, які будуть розглянуті на ньому, тому що ПДВ має багато виключень та правил, яких варто дотримуватись. Тому саме практичне заняття займає важливе місце у навчальному процесі та допомагає краще засвоїти матеріал.

Чому важливо здійснювати різні види робіт на практичних заняттях? Кожна людина має свої психологічні особливості, які закладені від народження, їх можна змінити впродовж життя та особистісного розвитку, але цей процес є поступовий та залежить від індивіда, тому для того, щоб зрозуміти чи всі студенти розуміють опрацьований матеріал варто застосовувати різні види робіт на практичних заняттях, деякі студенти є активними та легко справляються з розв’язанням завдань на занятті, натомість є студенти так звані меланхоліки, які можуть розуміти матеріал, але соромитись відповідати на занятті, для таких студентів краще підійде саме індивідуальна робота. Тому, дуже важливо звертати увагу на темпераменти студентів, для того, щоб приділити увагу кожному з них та перевірити їх знання.

Після проведення практичного заняття варто проаналізувати наскільки воно було ефективним, це можна здійснити за допомогою контрольних заходів (рис. 4.8), результат яких дасть розуміння чи проведенні заняття були якісними та корисними, та чи студенти отримали необхідний рівень знань з пройденої теми.

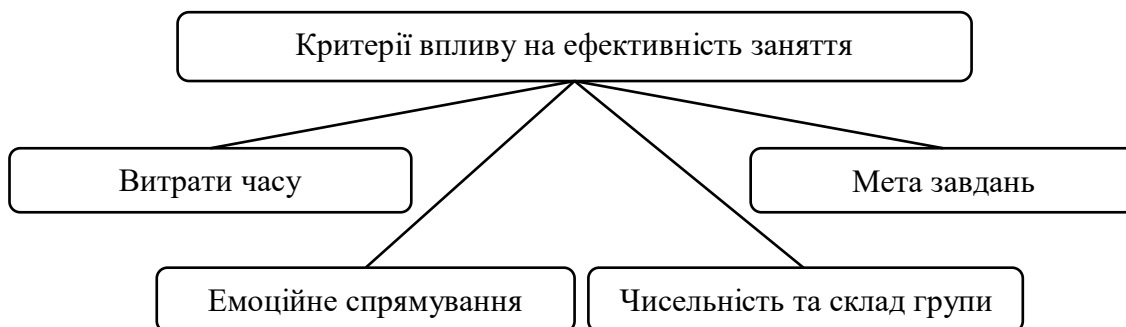


Рис. 4.8. Критерії впливу на проведення ефективного практичного заняття

Чому важливо звертати увагу на показник витрачання часу? Час який виділяється на заняття повинен бути витрачений на розв'язання задач та розгляд завдань відповідно до запропонованої тематики. Непотрібно використовувати час на процеси, які не принесуть користі для студентів. До прикладу, якщо студенти не мають умови задачі у підручнику, натомість перед вирішенням завдання викладач задиктовує його, така витрата часу є не ефективною. Якщо, ми маємо завдання у друкованому або електронному варіанті нам потрібно витрати одну хвилину на прочитання та осмислення, після ми можемо приступати до розв'язання, натомість при задиктовуванні нам знадобиться три хвилини, а у деяких випадках більше, залежно від умови, для початку роботи над заданням, тобто, час який можна було витратити на навчальний процес буде витрачено на диктант. Також, зайві витрати часу можуть виникнути коли студенти не підготовані до певного виду робіт, тобто викладачу варто завчасно повідомляти студентів про необхідність наявності бланків або звітності для виконання ефективної роботи на занятті. Для зменшення витрат на оцінювання на прикінці заняття викладачу варто ставити оцінки студентам впродовж заняття,

для того, щоб у кінці не витратити час на згадування відповідей, а просто навести перелік балів. Варто зазначити, що під час дистанційного навчання витрати часу на зазначені вище пункти скорочуються, оскільки усі завдання представлені в електронному вигляді, якщо студент немає бланку або необхідної звітності її можна швидко знайти, оцінювання можна проводити в електронних таблицях, тоді студенти одразу зможуть побачити свої бали та непотрібно буде витратити час на їх оголошення.

Чому варто звертати увагу на мету завдання? При розгляді завдань на тему «Облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» недостатньо просто у завданні прописати розв'язіть задачу на основі наведених даних, оскільки студенти не мають чітко сформованої мети завдання і в цей момент їх мозок не активізується, оскільки не встановлено основної мети на яку варто спрямувати свою увагу. До прикладу, можна використовувати таке формування завдань, як: визначите суму ПДВ що підлягає перерахуванню до бюджету; визначте розмір податкового зобов'язання підприємства-продавця за січень поточного року, якщо кінцевим споживачам реалізовано (з зазначенням подальшого переліку).

Чому емоційне спрямування впливає на ефективність заняття? Якщо між студентами та викладачем існує бар'єр, то проведення заняття може бути не ефективним, через те, що студенти при нерозумінні певного завдання будуть соромитись попросити додаткового пояснення, як результат у подальшому може виникнути ситуація, що студенти не зрозуміли тему і не засвоїли матеріал необхідний їм у подальшій професійній діяльності. У викладача зі студентами мають бути вибудовані довірливі стосунки, студенти мають знати, що при нерозумінні матеріалу, вони можуть звернутись до викладача і він їм пояснить матеріал знову, а не почне критикувати.

Чому чисельність та склад групи можуть вплинути на ефективність заняття? У ситуації коли група занадто велика за розміром, викладач не може приділити увагу кожному студенту, тому може виникнути ситуація, що для деяких студентів навчання було неефективним і вони не отримали необхідні

знання. При невеликій групі викладач може приділити увагу кожному студенту, перевіривши рівень знань та умінь. Склад групи важливий, оскільки якщо у групі усі меланхоліки викладачу важко побудувати навчальний процес, через небажання студентів активно працювати на парі, натомість якщо всі студенти активні, то може виникнути ситуація підвищено конкуренції у групі, що негативно вплине на загальну ситуацію. Тому, легше та ефективніше організовувати роботу у групі де кожен студент є індивідом і має різні здібності до виконання роботи.

Тому, можна зробити висновок, що практичне заняття залежить від багатьох чинників, але першим та основним є якість підготовки до такого заняття, як зі сторони викладача, так і зі сторони студентів. Оскільки, до початку заняття студенти мають мати певний перелік знань, які вони будуть розвивати, вдосконалювати та поглиблювати.

Висновки до розділу 4

На основі дослідження питання щодо методики викладання теми «облік розрахунків і звітність за податком на додану вартість» в курсі «Облік і звітність в оподаткуванні» було зроблено наступні висновки.

1. Проведення лекційного заняття є багато етапним процесом та потребує ретельної підготовки, необхідно якісно скласти лекційний матеріал, конспект лекцій та презентацію, яка міститиме найнеобхіднішу інформацію. Також, важливим є задіяння студентів у навчальному процесі, це допоможе краще засвоїти інформацію.

2. Важливе місце у навчальному процесі посідає взаємодія між викладачем та студентами, яка може відбуватись підчас дискусії, ця активність необхідна не для оцінки студентів, а для перевірки розуміння матеріалу та вирішення спірних питань.

3. Практичні заняття є важливими, особливо для предметів, які мають практичне застосування. Тому для предмету який пов'язаний з обліком та

звітністю варто виділити основні завдання, які має таке заняття такі, як поглиблення знань, контроль отриманих знань та їх практичне застосування, формування умінь та навичок.

4. Варто враховувати, що практичне заняття залежить від багатьох чинників, але першим та основним є якість підготовки до такого заняття, як зі сторони викладача, так і зі сторони студентів. Оскільки, до початку заняття студенти мають мати певний перелік знань, які вони будуть розвивати, вдосконалювати та поглиблювати.

5. Загалом навчальний процес вимагає залученості не лише збоку викладача, а і студентів тому, що це складний та багато етапний процес. При правильній побудові занять викладачем та зацікавленості зі сторони студентів, результат навчання буде позитивним, а заняття ефективними.

ВИСНОВОК

За результатами проведених досліджень, щодо теоретичних і практичних аспектів обліку та звітності розрахунків з ПДВ, зроблено такі висновки:

1. ПДВ є непрямим податком і основним в наповненні державного бюджету України, незважаючи на зовнішні та внутрішні фактори, які впливають на економіку України, розмір надходжень від податку зростає і він залишається основним, щодо наповнення державного бюджету.

2. Впродовж 2019-2023 років, до законодавства України, що стосується ПДВ, було внесено велику кількість змін, які стосувались реєстрації платників ПДВ, ставок податку, пільг з ПДВ, експортних та імпорتنих операцій, штрафних санкцій, податкових накладних, податкових декларацій, також зміни стосувались малого бізнесу та платників єдиного податку.

3. Основними причинами внесення змін є нелише підтримка рівня надходжень до державного бюджету, а й реагування на зовнішні та внутрішні фактори для підтримки стабільності в середині країни та зменшення навантаження на галузі, які є пріоритетними.

4. Україна на шляху до Євроінтеграції тому питання, щодо розрахунків за податками та регулювання податкової системи здійснюється на основі державних документів та Директив ЄС, оскільки здійснюється уніфікація норм законодавства для відповідності Європейським стандартам. Але Україна, як і інші Європейські країни самостійно здійснює регулювання податкової системи відповідно до особливостей особливостей та потреб держави.

5. Розглянувши облікову політику та статут підприємства, було визначено, що ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» здійснює свою діяльність відповідно до чинного законодавства, але основним недоліком є відсутність розкриття інформації, щодо ПДВ в уставновчих документах підприємства.

6. Чинне законодавство є змінним та має багато підходів до оподаткування різних операцій, провівши дослідження було виявлено, ряд проблем та незадоволення інтересів суб'єктів господарювання, щодо певних питань.

7. Для правильного ведення обліку та розрахунків, щодо податку важливим є коректне відображення розрахунків, щодо податкового кредиту та зобов'язання, які здійснюються на основі податкових накладних, щодо яких відбуваються постійні зміни та вдосконалення, неварто забувати, також про важливість дотримання термінів реєстрації таких документів.

8. Формула, яка визначає ліміт суми для реєстрації податкових накладних, призводить до ускладнення в господарській діяльності платників ПДВ: неможливість вчасної реєстрації документу, що призводить до проблем у стосунках з покупцями та можливих штрафів, необхідність вилучення обігових коштів для поповнення ПДВ-рахунку, додаткове адміністративне навантаження.

9. Під час дії воєного стану було внесено зміни до законодавства та застосовується велика кількість перехідних положень, що в свою чергу ускладнило облік. Оскільки, зміни відбуваються на постійній основі і платникам ПДВ важко встигати за змінами, що призводить в певних випадках до штрафних санкцій.

10. Розглядаючи питання звітування за ПДВ визначено, що основною формою є податкова звітність, яка складається з Податкової декларації з ПДВ та додатків до неї. Основна проблема в тому, що податкова звітність є досить громіздкою, і також досить часто оновлюється, що призводить до додаткових помилок при її заповненні.

11. ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» провадить свою діяльність у сфері оптової торгівлі, тому діяльність підприємства прямо залежить від попиту на товари та послуги. Провівши аналіз основних показників за період 2021-2023 років варто зазначити, що обсяги діяльності підприємства активно зростають незважаючи на негативні фактори, що свідчить про адаптивність підприємства до зовнішніх негативних умов.

12. Провівши аналіз варто зазначити, що підприємству потрібно звернути увагу на показники власного капіталу, оскільки коефіцієнт автономії підприємства зазнав скорочення, свідчить про залежність підприємства від

отриманих зобов'язань та не готовність до ризиків, які можуть виникнути при гострій потребі у фінансах.

13. Відбулось активне зростання, щодо показників податкового кредиту та зобов'язання, що свідчить про активне зростання діяльності підприємства, але варто зазначити, що воно відбувається не лише за рахунок обсягів, але й через зростання цін, що в свою чергу призводить до збільшення розмірів податків.

14. Вагомість ПДВ на досліджуваному підприємстві відповідно до інших податків перевищує 85%. Відбулось зростання сум ПДВ, які сплачуються до бюджету, це свідчить проте, що на досліджуваному підприємстві ПДВ відіграє важливу роль та потребує значної уваги при розрахунках.

15. До основних вдосконалень в податковій системі України варто віднести електронний документообіг, який спрощує та пришвидшує ведення обліку та нарахування податків, впровадження SAF-T файлів, що допоможе стандартизувати та вивести з тіні розрахунки за ПДВ, та податок на Google, який приносить додаткові значні надходження до бюджету України.

16. Проведення лекційних та практичних занять є багатоетапним процесом, що потребує якісної та тривалої підготовки. Також, варто зазначити, що для ефективного заняття необхідна максимальна залученість зі сторони студентів для набуття та засвоєння знань.

За матеріалами магістерської кваліфікаційної роботи в напрямку досліджень обліку та звітності ПДВ на ТОВ «Магія Комфарту» запропоновано:

- на законодавчому рівні потрібно розширити електронне адміністрування та контроль у реальному часі. Доцільним є впровадження системи електронного адміністрування ПДВ із більш інтегрованим контролем у режимі реального часу;
- зниження основної ставки для стимулювання економічної активності, це допоможе сприяти підвищенню купівельної спроможності та розвитку підприємств. Матиме позитивний вплив на громадян, але під час війни дії є недоцільними, через скорочення надходжень до державного бюджету;
- встановлення пільгових ставок для важливих секторів та найнеобхідніших продуктів харчування;

- удосконалити процес відшкодування ПДВ для експортерів шляхом скорочення термінів і спрощення процедури;
- ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» варто звернути увагу на вдосконалення облікової політики, оскільки підприємство має багато операцій з ПДВ, але це не зазначено в обліковій політиці;
- ТОВ «МАГІЯ КОМФОРТУ» варто звернути увагу на власний капітал, оскільки коефіцієнт автономії нижчий за норму та скорочується;
- в законодавство України активно вносяться зміни та вдосконалення, які допомагають регулювати податкову систему та збільшувати доходи державного бюджету, але варто звернути увагу на зменшення податкового навантаження на громадян, оскільки для деяких категорій населення таке навантаження є завищеним.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Артюх О.В. Огляд податкових новацій під час воєнного стану в Україні / О.В. Артюх, Н.Е. Подвальна, Г.О. Татарінова // Матеріали The 6th International scientific and practical conference “Modern problems of science, education and society” (August 14-16, 2023) SPC “Sciconf.com.ua”, Kyiv, Ukraine, 2023, 671 p. – P. 440-444.
2. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.
3. Білова К.В. Регулювання звітності підприємств в умовах воєнного стану: огляд змін у законодавстві України / К.В. Білова, О.В. Романова // Світ наукових досліджень. Випуск 15: матеріали Міжнародної мультидисциплінарної наукової інтернет-конференції, (м. Тернопіль, Україна – м. Переворськ, Польща, 19-20 грудня 2022 р.) / [редкол.: О. Патряк та ін.] ; ГО “Наукова спільнота”; WSSG w Przeworsku. – Тернопіль: ФОП Шпак В.Б. – 195 с., С. 16-19.
4. Бовкун О. А. Статистичний аналіз доходів державного бюджету України: Матеріали XXVIII Міжнар. науково-практ. конф. «Trends in science and practice of today», м. Анкара, Туреччина, 1-4 черв. 2021 р. С. 99-102.
5. Бухоблік ПДВ 2023 // Головбух. – 2023. – 20 листопада. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7705-buhoblk-pdv>.
6. Вдовіна І.О., Славкова А.А. Гармонізація непрямого оподаткування: європейські орієнтири / І.О. Вдовіна, А.А. Славкова // Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення (випуск 79): матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції, (м. Тернопіль, Україна – м. Переворськ, Польща, 6-7 липня 2023 р.) / [редкол. : О. Патряк та ін.] ; ГО “Наукова спільнота”; WSSG w Przeworsku. – Тернопіль : ФОП Шпак В.Б. – 82 с. – С. 31-34. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.konferenciaonline.org.ua/data/downloads/file_1693298783.pdf#page=31.

7. Визначена схема для стандартного аудиторського файлу SAF-T UA [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/baneryi/saf-t-ua/xsd/>.

8. Височан О. Облік фінансування діяльності небюджетних неприбуткових організацій / О. Височан, Д. Майковець // Економіка та суспільство. – 2022. – Вип. 44. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-83>.

9. Гайдай Ю. Гармонізація податкової політики з ЄС. Рамки та можливості для України / Ю. Гайдай // Центр економічної стратегії. – 2023. – 19 червня. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://ces.org.ua/harmonizing-taxes-with-the-eu-brief/>.

10. Головай Н.М. Гармонізація податкової політики України в умовах євроінтеграції: виклики, можливості та перспективи / Н.М. Головай, С.О. Бей // Empirio. – 2024. – Вип. 1 (2). – С. 76-83. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://doi.org/10.18523/3041-1718.2024.1.2.76-83>.

11. Грін О. Україна-ЄС: податкові тренди в кризових умовах / О. Грін, В. Кміть, І. Приймак // Економіка та суспільство. – 2024. – № 63. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-76>.

12. Дем'янишина, Олеся Андріївна. "Організація і методика викладання облікових дисциплін." (2018). [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://dspace.udpu.edu.ua/bitstream/6789/9685/1/Demianyshyna_23.03.2018%20Uman_110-112.pdf.

13. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-p#Text>.

14. Дидактика як складова частина педагогіки [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://studies.in.ua/ekzamen-pedagogika/1413-didaktika-yak-skladova-chastina-pedagogki.html>.

15. Євченко А. Огляд схем податкової мінімізації / А. Євченко // Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції:

матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2024. 228 с. – С. 50-53. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2024-06/Збірник%20конференції_23.05.2024.pdf#page=51.

16. Жиглей, І.В. Оподаткування податком на додану вартість в Україні в умовах економічної нестабільності / І.В. Жиглей, Д.О. Майковець // Економіка, управління та адміністрування. – 2024. – Вип. 3 (109). С. 23-36. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-3\(109\)-23-36](https://doi.org/10.26642/ema-2024-3(109)-23-36).

17. Зарубіжний досвід податкової політики місцевого самоврядування: перспективи застосування в Україні / Свиноус І. В., Левандівський О.Т., Ібатуллін М. І. та ін. // Агросвіт. – 2024. – № 10. – С. 20-25. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2024.10.20>.

18. Захаріна Є.К. Обліково-аналітичне забезпечення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в умовах дії воєнного стану / Є.К. Захаріна, Л. М. Духновська // Економіка, облік, фінанси та право: сучасні тенденції та перспективи розвитку в Україні та світі: збірник тез доповідей міжнародної науковопрактичної конференції (Біла Церква, 12 січня 2024 р.): у 2 ч. Біла Церква: ЦФЕНД, 2024. Ч. 2. 55 с. – С. 36-38. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/58877/1/Збірник%20тез%20ЦФЕНД%20Ч.2%202024.pdf#page=37>.

19. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ Міністерства Фінансів України від 1 липня 1997 р. № 141. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

21. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в умовах воєнного стану в Україні / Л. Г. Ловінська, А. В. Озеран, Р. С. Коршикова // Фінанси України. – 2022. – № 4. – С. 92–106. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://ir.kneu.edu.ua:443/handle/2010/38292>.

22. Майковець Д.О. Зміни в системі оподаткування під час війни: соціальна відповідальність держави. Тези виступів IV Міжнар. наук.-практ. конф. "Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу", 9-10 листопада 2023 року. Житомир: Житомирська політехніка, 2023. – 443 с. – с. 234.

23. Майковець Д.О. Особливості обліку цільового фінансування небюджетних прибуткових організацій // Тези виступів II Міжнар. наук.-практ. конф. "Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу", 4-5 листопада 2021 року. Житомир: Житомирська політехніка, 2021. – 459 с. – с. 231.

24. Масленніков Є.І. Податок на додану вартість в Україні: поточний стан та шляхи реформування / Є.І. Масленніков, А.О. Гусєв // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2021. – Вип. 5 (32) – С. 35-38. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://srd.pgasa.dp.ua:8080/xmlui/handle/123456789/7601>.

25. Митний кодекс України: Кодекс України від 13 берез. 2012 р. № 4495-VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

26. Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01 / Ірпінь, 2006. 19 с. (23)

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.

30. Огляд системи ПДВ в ЄС: основні принципи та правила // Azola Legal Services. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://azolalegal.com/blog/oglyad-systemy-pdv-v-yes-osnovni-pryntsypy-ta-pravyly/#:~:text=Ставки%20ПДВ%20\(VAT\)%20в%20Європі&text=Наразі%20ставки%20ПДВ%20в%20Європі,Європі%20–%202020-21%25](https://azolalegal.com/blog/oglyad-systemy-pdv-v-yes-osnovni-pryntsypy-ta-pravyly/#:~:text=Ставки%20ПДВ%20(VAT)%20в%20Європі&text=Наразі%20ставки%20ПДВ%20в%20Європі,Європі%20–%202020-21%25).

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

32. Ольшанська М. Вплив класифікації товарів та підходів до неї на підприємствах оптової торгівлі на організацію обліку та звітності / М. Ольшанська, Д. Майковець // *Věda a perspektivy*. – 2023. - № 6(25). – С. 35-44. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://doi.org/10.52058/2695-1592-2023-6\(25\)-35-44](https://doi.org/10.52058/2695-1592-2023-6(25)-35-44).

33. Онищенко В. Імпорт товарів: бухгалтерський облік / В. Онищенко // *Головбух*. – 2024. – 15 травня. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7415-import-tovarv-provodki>.

34. Онищенко В. Податкова накладна 2024/2025: нова форма / В. Онищенко // *Головбух*. – 7 жовтня 2024. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7210-podatкова-nakladna-priklad-zapovnennya>.

35. Онищенко В. Розрахунок коригування до податкової накладної: оновлена форма / В. Онищенко // *Головбух*. – 9 жовтня 2024. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7458-rozrahunok-koriguvannya-do-podatkovy-nakladno-z-prikladom>.

36. Онищенко В. Строки і порядок реєстрації податкових накладних В. Онищенко // *Головбух*. – 22 лютого 2024. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7217-restratsya-podatkovih-nakladnih>.

37. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

38. «Податок на Google» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://forbes.ua/news/podatok-na-google-prinis-za-pivroku-53-mlrd-grn-getmantsev-30082024-23345#:~:text=Нові%20норми%20набули%20чинності%20з,понад%208%20млрд%20грн%20ПДВ>.

39. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №1. – С. 82-102.

40. Подолянчук О.А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. / О.А. Подолянчук // Ефективна економіка. – 2018. – № 5. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6337>.

41. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України: наказ Мінфіну від 29.07.2022 № 225. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#n17>.

42. Присяжна Л. Податкові зміни, що необхідні Україні для вступу в ЄС / Л. Присяжна // Liga Zakon Бізнес. – 2022. – 15 липня. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://biz.ligazakon.net/news/212565_podatkov-zmni-shcho-neobkhdn-ukran-dlyavstupu-v-s.

43. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 966-XIV.

44. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України: Наказ М-ва фінансів України від 02.12.2020 р. № 734. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0100-21#Text>.

45. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 року № 21: Наказ М-ва фінансів України від 23.03.2018 р. №381 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0451-18#Text>.

46. Про внесення змін до переліків, затверджених постановами Кабінету Міністрів України від 20 березня 2020 р. № 224 і 225: Постанова Кабінету міністрів України від 28.10.2020 р. № 1033 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1033-2020-п#Text>.

47. Про внесення змін до переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита: Постанова Кабінету міністрів України від 29.11.2022 р. №1340 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1340-2022-п#Text>.

48. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо застосування режиму експортного забезпечення на період дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.01.2023 р. № 2881-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2881-20#Text>.

49. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України від 23.11.2018 р. №2628-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text>.

50. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та

єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. №2260-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.

51. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 р. №3219-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text>.

52. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

53. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2024 р. № 2142-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>.

54. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>.

55. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX: станом на 1 січ. 2022 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

56. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами: Закон України від 03.06.2021 № 1525-IX [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>.

57. Про внесення зміни до підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту безпілотних систем: Закон України від 29.05.2023 р. №9275 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/II09216G?an=2>.

58. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 31.12.2024 № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>.

59. Про загальний режим акцизного податку (нова редакція): Директива ЄС 2020/262 від 19 грудня 2019 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_028-20#Text.

60. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України: Наказ М-ва фінансів України від 17.05.2023 р. №256 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1105-23#Text>.

61. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>.

62. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ М-ва фінансів України від 03.11.2020 №z0027-00, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

63. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text>.

64. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних; Постанова Кабінету міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246.

[Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1246-2010-%D0%BF#Text>.

65. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 січня 2017 року № 26. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-п#Text>.

66. Про затвердження Порядку обміну інформацією між Міністерством фінансів України та учасниками бюджетного процесу на місцевому рівні: Наказ М-ва фінансів України від 30.08.2021 р. № 488. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1372-21#Text>.

67. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість. Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>.

68. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної; Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#n20>.

69. Про захист прав споживачів. Закон України від 12 травня 1991 року № 1023-XII. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>.

70. Про компенсацію за пошкодження та знищення окремих категорій об'єктів нерухомого майна внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією Російської Федерації проти України, та Державний реєстр майна, пошкодженого та знищеного внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією Російської Федерації проти України: Закон України від 23.02.2023 р. № 2923-IX. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2923-20#Text>.

71. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива ЄС 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text.

72. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо впровадження електронних перевірок (е-аудит): Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.2021 № 6255 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73120.

73. Росія, Китай чи Польща: як змінювалися головні торговельні партнери України // Слово і діло: аналітичний портал. – 2024. – 30 вересня. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.slovoidilo.ua/2024/09/30/infografika/ekonomika/rosiya-kytaj-chy-polshha-yak-zminyuvalysya-holovni-torhivelni-partnery-ukrayiny>.

74. Русанова Г. З 1 жовтня діятимуть нові форми ПН й РК, а також декларації з ПДВ разом з додатками / Г. Русанова // Дебет-кредит. – 2024. – 25 вересня. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/92849-z-1-zovtnia-diiatimut-novi-formi-pn-i-rk-a-takoz-deklaraciyi-z-pdv-razom-z-dodatkami>.

75. Русин-Гриник Р. Характеристика воєнного стану як особливого середовища в контексті змін обліку та оподаткування / Р. Русин-Гриник, Г. Балашов // Економіка та суспільство. – 2023. – № 53. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-18>.

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

77. Скрипник С. Огляд новацій та перспектив розвитку системи обліку та оподаткування бізнесу / С. Скрипник // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2024. – Том 330. – № 3. – С. 377-382. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-330-60>.

78. Слободяник А. Особливості фіскальних політик України та Китаю: актуальні проблеми у забезпеченні економічного відновлення / А. Слободяник, О. Могилевська, С. Павловський, В. Лисий // Київський економічний науковий журнал. – 2024. – № 6. – С. 130-139. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://doi.org/10.32782/2786-765X/2024-6-18>.

79. ТОВ "МАГІЯ КОМФОРТУ" - Clarity Project, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://clarity-project.info/tenderer/34308521>.

80. Товченик Н. Податкова декларація з ПДВ 2024/2025 / Н. Товченик // Головбух. – 2024. – 16 жовтня. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7309-onovlena-deklaratsya-z-pdv>.

81. Фоміна О. В. Облікове забезпечення управління розрахунками з бюджетом за ПДВ / О.В. Фоміна // Ефективна економіка. – 2018. - № 9. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6518>.

82. Хомутенко А. Інформаційно-аналітичний огляд податкових надходжень з імпорتنих операцій / Алла Хомутенко, Віра Хомутенко, Валерія Драченко // Галицький економічний вісник. – Т. : ТНТУ, 2020. – Том 66. – № 5. – С. 120-130.

83. Чижевська Л. В. Методика викладання облікових дисциплін: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003 – 504 с.

84. Bird R. A New Look at Indirect Taxation in Developing Countries / R. Bird // World Development. – 1987. - № 15(9). – P. 1151-1161.

85. Challenges Of Teaching & How To Overcome Them [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.carecheck.co.uk/10-challenges-of-teaching/>.

86. Common challenges teachers are facing in the classroom [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.prodigygame.com/main-en/blog/challenges-of-teaching/>.

87. Directive 2014/55/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on electronic invoicing in public procurement Text with EEA relevance.

[Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0055>.

88. Discretionary fiscal responses to the COVID-19 pandemic / M. P. Devereux et al. // Oxford Review of Economic Policy. – 2020. – Vol. 36, Supplement_1. – P. S225–S241. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://doi.org/10.1093/oxrep/graa019>.

89. Dziemianowicz R. VAT revenues in 2008–2020: trends and challenges of Covid-19/ Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska // *Ekonomia i Prawo. Economics and Law*. – 2022. - № 1. – P. 85-102. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1069344>.

90. Ebrill, L. The Allure of the Value-Added Tax, Finance and development/ L.Ebrill, M.Keen, J.P. Bodin, V. Summers, // A quarterly magazine of the IMF. – 200 . – June. - № 39 (2).

91. Emran, M.S. On selective indirect tax reform in developing countries./ M.S. Emran, J. Stiglitz // *Journal of Public Economics*. – 2005. - № 89. – P. 599-623.

92. Ganev R. Britain's fiscal-military state in the eighteenth century: Recent trends in historiography./ R. Ganev // *History Compass*. – 2024. – Volume22. – Issue 1 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://doi.org/10.1111/hic3.12794>.

93. Harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of VAT: uniform basis of assessment: Directive 1977/388. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vitgbggskezu>.

94. Irawan Y. Dynamic Analysis of Trade and VAT Invoice Errors in Developing Countries: Dynamic Panel Data Model. / Y. Irawan, M. Ekananda // *International Journal of Economic Development Research*. – 2023. – Volume 4(3). – pp.1566-1580.

95. Open Budget [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>.

96. Savitska S. Tax systems of Ukraine and EU countries during the COVID-19 pandemiccurrent status and prospects / Svitlana Savitska, Maryna Pravdiuk, Inna Dolzhenko, Nadiia Banera, Maksym Samchyk // *Independent Journal of Management*

& Production. – 2022. – Vol. 13. – № Extra 3. – P. 145-160. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8637701>.

97. What is the SAF-T system? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://edicomgroup.com/learning-center/what-is-electronic-tax-declaration/what-is-saft-system>.

98. Which countries have introduced OECD's SAF-T [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.vatcalc.com/global/which-countries-have-introduced-oecd-saf-t-2/>.