МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

Кваліфікаційні наукова
праця на правах рукопису

ЖУРАВЕЛЬ АНДРІЙ АНАТОЛІЙОВИЧ

УДК 657.15:657.6:336.226.322]:004.9(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

ОБЛІК ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З ВИКОРИСТАННЯМ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших акторів мають посилання на відповідне джерело

А.А. Журавель

Науковий керівник: ШИГУН Марія Михайлівна, доктор економічних наук, професор

Київ – 2024

АНОТАЦІЯ

Журавель А.А. Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 “Облік і оподаткування” – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2024.

Дисертаційна робота присвячена обґрунтуванню теоретичних, методичних, організаційних та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку та адміністрування податку на додану вартість та пов’язаних із ним операцій на основі динамічної зміни функціоналу сучасних інформаційних систем на прикладі SAP ERP.

У 1-му розділі роботи досліджено розвиток вчення про додану вартість та ціну товару та проаналізовано взаємозв’язок доданої вартості із доданою цінністю. Удосконалено визначення «доданої цінності», «додана вартість» та «податку на додану вартість».

Наочно продемонстровано вплив процесу формування кінцевої ціни реалізації на ринку на показник доданої вартості, що при незмінних властивостях товару може набувати від’ємних значень.

Сформовано власний погляд на структуру кінцевої ціни реалізації ($Р_к$), що для роздрібного товару складається із ціни придбання ($Р_0$), прибутку (Пр), що може мати від’ємне значення, та перенесеної вартості ($В_п$), що складається із всіх витрат підприємства, що згідно НП(С)БО 9 «Запаси» не включені до ціни придбання товару ($Р_0$) та «переносяться» до складу кінцевої ціни реалізації ($Р_к$) при незмінній формі та властивостях роздрібного товару. Кінцева ціна реалізації готової продукції складається із цін придбання сировини ($Р_0$), витрат на оплату праці (ЗП), прибутку (Пр) та інших витрат (ІВ), що можна поділити на дві групи: витрати (окрім $Р_0$), при купівлі яких підприємство отримує кредит з ПДВ ($ІВ_{пдв}$), та всі інші витрати, не пов’язані із податковим кредитом ($ІВ_0$).

Описаний у дослідженні погляд автора на структуру кінцевої ціни реалізації дозволив наочно продемонструвати, що незалежно від обраного методу нарахування

ПДВ, останній є податком на прибуток, витрати на заробітну плату та інші витрати, що не пов’язані із кредитом з ПДВ.

Об’єктивно існуюча природа доданої вартості, створення якої є метою економічної діяльності підприємств, на думку автора є постійним фактором еволюції облікових систем, що постійно змінюються з метою забезпечення обробки, передачі та зберігання облікової інформації.

Зважаючи на практичний досвід впровадження облікових систем та результати власного дослідження, виділено три аксіоми побудови облікових програм: 1) чим більше первинних електронних документів – тим швидше; 2) чим менше «якщо»– тим краще; 3) облікова система – не штучний інтелект.

Автором виділено типи архітектури інформаційної системи підприємства: базову інформаційну систему, архітектуру по типу «зоопарк», оптимальну архітектуру, при якій відображення в обліку усіх процесів відбувається в єдиному програмному продукті, та «вертикальну» архітектура, що передбачає декілька ERP-систем, що передають інформацію щодо облікових процесів у центральну ERP-систему.

Дослідження природи проблем на прикладі розрахунків за ПДВ, що виникають в результаті інтеграції різних програмних продуктів в межах єдиної архітектури інформаційної системи, дозволило сформувати практичні рекомендації щодо зменшення ймовірності виникнення ризиків, пов’язаних із неповнотою даних у одній із облікових систем, та щодо правил передачі інформації з метою уникнення арифметичних неточностей у обліковій інформації.

У 2-му розділі дисертації автором детально проаналізовано праці українських науковців в частині обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ.

З метою приведення нормативно-правового забезпечення у відповідність із існуючою практикою ведення розрахунків за ПДВ, обґрунтовано використання дефініції «ПДВ незареєстрований» замість «ПДВ непідтверджений» щодо субрахунку 643 «Податкові зобов’язання». Також запропоновано замінити слово «набуло» на «може набути» у тексті Інструкції №291 щодо субрахунку 644 «Податковий кредит». В процесі аналізу Інструкції №291 також було доведено відповідність її положень

економічній суті операцій, що обліковуються на субрахунку 643 «Податкові зобов'язання».

Зважаючи на результати наукової дискусії вітчизняних вчених, враховуючи чинні вимоги законодавства та діючу практику застосування субрахунків для обліку пов’язаних із ПДВ операцій на підприємствах різних галузей, запропоновано проект витягу робочого плану рахунків, що передбачає аналітичні рахунки вищих порядків до рахунків 33, 36, 64, 68, 70, 90. Завдяки моделюванню типових операцій, обґрунтовано доцільність використання удосконаленої системи аналітичного обліку пов’язаних із ПДВ операцій, що дозволяє оптимізувати проходження контрольних точок при складанні звітності з ПДВ.

Зважаючи на безпосередній вплив показника ∑Овердрафт формули реєстраційного ліміту з ПДВ на рух грошових коштів, запропоновано відображати у обліку значення цього показника на окремому рахунку.

Теоретичні напрацювання дисертаційного дослідження знайшли відображення у обґрунтованих методичних рекомендаціях щодо налаштування та організації обліку з ПДВ та пов’язаних операцій у обліковій системі SAP ERP.

Зокрема, на основі практичного досвіду, автором у вигляді окремого алгоритму систематизовано порядок дій при вирішенні проблем у обліковій системі SAP ERP.

Використання запропонованої у дисертаційному дослідженні рекомендацій щодо обліку податкового кредиту та обґрунтованої з точки зору забезпечення законодавчих вимог схеми кодів податків дозволить скоротити час на налаштування системи SAP ERP та сприятиме уніфікації облікових даних на вітчизняних підприємствах й оптимізуватиме процедури податкового аудиту.

Запропоновані аналітики на транзитних субрахунках 643 та 644 при формуванні облікових документів у системі SAP ERP сприятимуть зменшенню ймовірності виникнення помилок та пришвидшуватимуть облікові процедури.

Розроблено рекомендації щодо автоматизації першої події (згідно ст.187.1 ПКУ) завдяки використанню так званих індикаторів першої події, що дозволяють автоматизувати створення вихідних податкових документів у SAP ERP.

У дослідженні також розкрито природу додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ при реалізації товару за ціною нижчою, аніж їх ціна придбання.

Завдяки методу моделювання, в тому числі з використанням власно розробленої імітаційної моделі, доведено припущення, що при збільшенні цін придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю забезпечує нарахування більшої суми зобов'язань з ПДВ, аніж при застосуванні методу ідентифікованої собівартості та/або методу ФІФО, а при сталості цін придбання, використання трьох згаданих вище методів забезпечують приблизно однакові суми додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ.

Результати імітаційного моделювання дозволяють зробити висновки щодо доцільності зміни формулювання ст. 188.1 та ст. 189.1 ПКУ в контексті можливості застосування середньозваженої собівартості при визначенні бази оподаткування ПДВ у випадку реалізації раніше купленого товару.

Зважаючи на сутність додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ, автором розроблено проект рекомендацій щодо нарахування та коригування зобов'язань при продажах нижче ціни придбання.

В 3-му розділі дослідження удосконалено модель адміністрування ПДВ, що передбачає залучення суб'єктів банківської діяльності, які в рамках нової моделі обмінюватимуться визначеними наборами даних із органами ДПС з метою відслідковування першої події згідно ст. 187.1 ПКУ, що нівелює потребу у створенні податкових документів за операціями авансу. Такий підхід економить час роботи бухгалтера та дозволяє вирівняти рух запасів на підприємстві із даними згідно податкових документів.

В процесі удосконалення моделі адміністрування ПДВ, з метою нівелювання фіскальних ризиків, запропоновано ввести нові показники ∑ЗаплНаклВид та ∑ЗаплНаклОтр до формули реєстраційного ліміту ПДВ (згідно ст. 200^{1}.3 ПКУ), що замінюють відповідно ∑НаклВид та ∑НаклОтр у випадку оплати як першої події. Нововведені показники формули реєстраційного ліміту обумовлюють введення нового Додатку до Декларації з ПДВ, що деталізуватиме суми попереднього

врахованих податкових зобов'язань та кредиту та сприятиме оптимізації процесу бюджетного відшкодування та процедур податкового контролю.

Запропонована модель адміністрування ПДВ передбачає також збагачення новими даними форматів ПН/РК (зокрема щодо сум попередньо врахованого ПДВ та авансів, що стосуються відображеного у податковому документів постачання товару, послуг), форматів платежів даними, що стосуються розрахунків за ПДВ.

В рамках нової моделі адміністрування ПДВ, на прикладі типових операцій відображено модель взаємодії контрагентів, банків та органів ДПС, а також описано взаємозв'язок звітних показників з ПДВ.

Автором також запропоновано зміни до ПКУ в частині використання нового методу нарахування зобов'язань з ПДВ – товарного методу, що пропонується застосовувати при постачанні товарів та послуг кінцевим споживачам.

Результатом ведення обліку пов'язаних із ПДВ операцій є заходи податкового аудиту, у зв'язку із чим, автор збагатив роботу напрацюваннями в даному напрямку.

Зокрема рекомендовано законодавчо закріпити поняття «послуги з податкового консультування» та «податковий аудит». Визначення останнього удосконалено.

Запропоновано модель побудови взаємовідносин між платниками податків, суб'єктами аудиторської діяльності та податковими органами, що може покращити якість податкового контролю та незалежного аудиту.

Описана система організації та проведення податкового аудиту з урахуванням елементів контролю його якості має на меті збільшити довіру зацікавлених сторін до фінансової та податкової звітності підприємств, зменшити втрати платників податків від сплати штрафних санкцій та знизити витрати суспільства на утримання системи податкового контролю.

Дисертаційна робота виконана згідно з планами наукових досліджень кафедри бухгалтерського обліку і консалтингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана" за комплексною темою "Методологія та організація обліку, аудиту та оподаткування в умовах сталого розвитку економіки" (державний реєстраційний номер: 0118U004020) та спеціалізованою темою «Організація і методика інтегрованого обліку операцій, пов'язаних з нарахуванням та

сплатою ПДВ в прибуткових та неприбуткових організаціях» (державний реєстраційний номер 0121U114479). В межах зазначених тем автором удосконалено систему аналітичного обліку операцій з ПДВ, розроблено рекомендації щодо відслідковування, нарахування та коригування зобов'язань за ПДВ при продажах нижче ціни закупівлі та обґрунтовано зміни до законодавства з метою використання середньозваженої собівартості в цілях виконання статті 188.1 ПКУ.

Практичне значення дисертаційної роботи полягає у застосуванні висновків та рекомендацій дослідження з метою вирішення проблемних моментів при обліку, адмініструванні та аудиті розрахунків за ПДВ та пов'язаних операцій. Результати дослідження використано в діяльності ТОВ «КЛІНГСПОР» (Довідка від 15.09.2022 р.) та ПрАТ «ФФ «ДАРНИЦЯ» (Довідка від 18.03.2024 р.), ТОВ «АГЕЛЕС» та ТОВ «ДЕСЕВЕН ПАРТНЕР» (Довідка від 07.03.2024 р).

Пропозиції щодо внесення змін до пункту 188.1 статті 188 та пункту 189.1 статті 189 ПКУ щодо удосконалення обліку ПДВ доведено до відома народних депутатів України (лист Апарату Верховної Ради України №04-32/12-2022/121429 від 25.07.2022 р.).

Окремі результати дослідження використовуються в навчальному процесі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при викладанні дисциплін "Бухгалтерський облік (загальна теорія)", Податковий облік і звітність», «Адміністрування податків і зборів» (Довідка від 25.03.2024 р.).

Ключові слова: Податок на додану вартість, оподаткування, податки, бухгалтерський облік, адміністрування ПДВ, податковий аудит, податковий контроль, додана вартість, розрахунки за ПДВ, податкові зобов'язання та кредит, податкова база, звітність за ПДВ, інформаційна система, податкова реформа, контролюючі органи.

ABSTRACT

Zhuravel A.A. **Accounting and administration of value-added tax using modern information systems. –** Qualified scientific study on manuscript rights.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 “Accounting and taxation”. – Kyiv National University of Economics named after Vadym Hetman, Kyiv, 2024.

The dissertation study is devoted to the justification of theoretical, methodological, organizational and development of practical recommendations for improving the accounting and administration of value-added tax and related transactions based on the dynamic changes in the functionality of modern information systems using the example of SAP ERP.

In the 1st chapter of the work, the development of the doctrine of the added value and the price of goods was investigated, as well as the relationship between the added value and added utility was analyzed. Definitions of "added utility", "added value" and "value-added tax" have been improved.

The influence of the formation process of the final sale price on the market on the indicator of added value is clearly demonstrated: an added value may acquire both positive and negative values with unchanged product properties.

An own view on the structure of the final sales price was formed. The final sales price for a retail product consists of the purchase price, profit, which may have a negative value, and transferred value, which consists of all the costs at enterprise, that according to local GAAP 9 "Inventories" are not included in the purchase price of the goods and are "transferred" to the final sale price if the form and properties of the retail goods remain unchanged. The final sale price of finished goods consists of the purchase price of raw materials, labor costs, profit and other costs, which can be divided into two groups: costs (except a purchase price), that provides an VAT credit during their purchasing, and all other expenses not related to a tax credit.

The author's view of the structure of the final sales price described in the study made it possible to clearly demonstrate that regardless of the chosen method of VAT calculation, the latter is the tax for profit, wage costs and other costs not related to the VAT credit.

In the author's opinion, the objectively existing nature of added value, the creation of which is the goal of the economic activity of enterprises, is a constant factor in the evolution of accounting systems that are constantly changing in order to ensure the processing, transferring and storage of accounting information.

Taking into account the practical experience gained during the implementing of accounting systems and the results of the own research, three axioms for building accounting programs are highlighted: 1) the more primary electronic documents, the faster; 2) the fewer "ifs", the better; 3) the accounting system is not an artificial intelligence.

The author highlights the types of enterprise' information system architecture: a basic information system, a "zoo"-type architecture, an optimal architecture in which all accounting processes are reflected in a single software product, and a "vertical" architecture, which involves several ERP systems that transmit information about accounting processes in the central ERP system.

The research of the nature of problems on the example of VAT calculations arising as a result of the integration of various software products within the framework of a single information system architecture made it possible to formulate practical recommendations on reducing the probability of the risks associated with incomplete data in one of the accounting systems and on information transfer rules in order to avoid arithmetic inaccuracies in accounting information.

In the 2nd chapter of the dissertation work, the author analyzed in detail the works of Ukrainian scientists in terms of accounting and analytical support for VAT calculations.

In order to bring the regulatory framework into line with the existing practice of VAT accounting, the use of the definition "VAT unregistered" instead of "VAT unconfirmed" in relation to the account 643 "Tax liabilities" is justified. It is also proposed to replace the word "acquired" with "may acquire" in the text of Instruction № 291 regarding the account 644 "Tax credit". In the process of analyzing Instruction № 291, the compliance of its provisions concerning the account 643 "Tax liabilities" was also proven.

Taking into account the results of the scientific discussion of Ukrainian scientists, and do not forgetting the current legislation's requirements and the current practice of using general ledger accounts for accounting for VAT-related transactions at enterprises of various

industries, a project of the extract of the working chart of accounts is proposed, which provides for analytical accounts of higher orders to accounts 33, 36, 64 , 68, 70, 90. Thanks to the modeling of typical transactions, the feasibility of using an improved analytical accounting system for VAT-related operations is substantiated, which allows to optimize the control points execution when preparing VAT-related reports.

Taking into account the direct impact of the ∑Overdraft indicator of the VAT registration limit formula on cash flow, for the first time it is proposed to reflect the value of this indicator on the Debit side of a separate account.

The theoretical findings of the dissertation research were reflected in well-grounded methodological recommendations for setting up and organizing VAT accounting and related transactions in the SAP ERP accounting system.

In particular, based on practical experience, the author systematized the procedure for solving problems in the SAP ERP accounting system in the form of a separate algorithm.

The recommendation for the process of tax credit accounting were provided. The use of the formed recommendations and the tax code scheme (justified from the point of view of ensuring legal requirements) will reduce the time required to set up the SAP ERP system and will contribute to the unification of accounting processes and data at Ukranian enterprises and will optimize tax audit procedures.

Proposed analysts on the transit accounts 643 and 644 will help reduce the possiblity of errors and speed up accounting procedures.

For the first time, recommendations were developed for the automation of the first event (according to Article 187.1 of the Code Tax of Ukraine) thanks to the use of the so-called indicators of the first event, which allow to automate the creation of outgoing tax documents in SAP ERP.

The study also revealed the nature of additionally calculated VAT liabilities when selling goods at a price lower than their purchase price.

Thanks to the modeling method, including the use of an own developed simulation model, the assumption has been proven that when purchase prices increase, the using of the weighted average cost method ensures the accrual of a larger amount of VAT liabilities than when using the identified cost method and/or the FIFO cost method. The applying of any

cost method mentioned above provides approximately the same amount of additionally calculated VAT liabilities in the case when purchase prices are constant.

The results of simulation allow us to draw conclusions about the feasibility of changing the wording of the Art. 188.1 and the Art. 189.1 of the Tax Code of Ukraine in the context of the possibility of applying the weighted average cost method when determining the VAT tax base in the case of the (re)sale of previously purchased goods.

Taking into account the essence of additionally calculated VAT liabilities, the author has developed a draft of recommendations for the accrual and adjustment of the VAT liabilities for sales below the purchase price.

In the 3rd chapter of the study, a new model of VAT administration is proposed, which involves the involvement of banks, which, as part of the new model, will exchange certain data sets with the tax authority database for the purpose of the first event tracking according to Art. 187.1 of the Tax Code of Ukraine, which eliminates the need to create tax documents for the down payment's transactions. This approach saves the accountant's time and allows to align the stock movements at the enterprise with data according to the tax documents.

When building a new model of VAT administration, with the aim of leveling fiscal risks, it is proposed to introduce new indicators ∑ZaplNaklVyd and ∑ZaplNaklOtr to the VAT registration limit formula (according to the Art. 200^{1}.3 of the Tax Code of Ukraine), replacing respectively ∑NaklVid and ∑NaklOtr in the case of the down payment as the first event. The newly introduced indicators of the registration limit formula cause the introduction of a new Annex to the VAT Return, which will detail the amounts of previously taken into account tax liabilities and credit and will contribute to the optimization of the budget reimbursement process and tax control procedures.

The proposed VAT administration model also provides the enrichment of tax document's formats with new data (in particular, regarding the amounts of pre-calculated VAT and advances related to the supply of goods and services reflected in the tax document), payment formats with data related to VAT calculations.

Within the framework of the new VAT administration system, the model of interaction of counterparties, banks, and tax authorities is reflected on the example of typical transactions, and the relationship of reporting indicators with VAT is also described.

The author also proposed changes to the Tax Code of Ukraine regarding the use of a new calculating method for VAT liabilities – the commodity method, which is proposed to be used in the supply of goods and services to end-consumers.

The result of keeping records of VAT-related transactions is tax audit measures, in connection with which, the author enriched the work with developments in this direction.

In particular, it is recommended to legislate the definitions of "tax consulting services" and "tax audit". The definition of the latter has been improved.

A model for building relationships between taxpayers, subjects of audit activity and tax authorities is proposed, which can improve the quality of both: tax control and independent audit.

The described system of organizing and conducting a tax audit, taking into account the elements of its quality control, aims to increase the trust of interested parties in the financial and tax reporting of enterprises, reduce the losses of taxpayers from paying fines, and reduce society's costs for sustentation the tax control system.

The dissertation paper was carried out in accordance with the scientific research plans of the Department of Accounting and Consulting of the Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman within the framework of the comprehensive topic 0223U004010 "Methodology and Organization of Accounting, Audit, and Taxation in the Context of Sustainable Economic Development" (state registration number: 0118U004020) and specialized topic 0222U003839 "Organization and methodology of integrated accounting of transactions related to the calculation and payment of VAT in profitable and non-profit organizations" (state registration number 0121U114479). Within the scope of the mentioned topics, the author improved the analytical accounting system of VAT transactions, developed recommendations for monitoring, calculation and adjustment of VAT obligations for the sales below the purchase price, and substantiated changes to legislation with the aim of using the weighted average cost for the purpose of fulfilling Art. 188.1 of the Tax Code of Ukraine.

The practical significance of the dissertation paper consists in the application of the conclusions and recommendations of the study in order to solve problematic points in the accounting, administration and audit of VAT transactions, and related transactions. The

results of the research were used in the activities of LLC "KLINGSPOR" (the statement dated 15.09.2022) and Private joint stock company "PHARMACEUTICAL COMPANY "DARNYTSYA" (the statement dated 18.03.2024), LLC "AGELES" and LLC "DESEVEN PARTNER" (the statement dated 07.03.2024).

Proposals to amend Clause 188.1 of Article 188 and Clause 189.1 of Article 189 of the Tax Code of Ukraine regarding the improvement of VAT accounting have been brought to the attention of People's Deputies of Ukraine (letter of the Apparatus of the Verkhovna Rada of Ukraine№ 04-32/12-2022/121429 dated 07.25.2022).

Separate research results are used in the educational process of the Kyiv National University of Economics named after Vadym Hetman when teaching the disciplines "Accounting (general theory)", Tax accounting and reporting", "Administration of taxes and fees". (reference dated 25.03.2024).

Keywords: Value-added tax, taxation, taxes, accounting, VAT administration, tax audit, tax control, added value, VAT calculations, tax liabilities and credit, tax base, VAT reporting, information system, tax reform, regulatory authorities.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у фахових наукових виданнях України

1. Шигун М., Журавель А. Удосконалення податкових розрахунків в SAP для українських компаній. *Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси».* К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2021. № 1(91). С. 83-89. doi: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-83-89 (0,74 д.а., особисто автору належить 0,37 д.а: *досліджено ключові напрями удосконалення процесу здійснення розрахунків за ПДВ в системі SAP ERP*).
2. Шигун М., Журавель А. Нормативні та аналітичні зміни в бухгалтерському обліку операцій з ПДВ. Інформаційно-аналітичний наукометричний журнал «Економіка. Фінанси. Право». К: Аудиторська фірма «Аналітик», 2021. №10/1’2021. С.25-34. doi: https://doi.org/10.37634/efp.2021.10(1).6 (1,19 д.а., особисто автору належить 0,6 д.а: *завдяки моделюванню обґрунтовано критерії, за якими слід створювати систему аналітичних рахунків для обліку ПДВ*).
3. Шигун М., Журавель А. Податковий аудит і податковий контроль: модель взаємодії та законодавче регулювання. Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси». К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2022. № 3(97) С. 46-55. doi: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-46-55 (1,15 д.а., особисто автору належить 0,58 д.а.: *досліджено зміст процедур та особливостей законодавчого регулювання податкового аудиту в системі взаємодії платників податків, контролюючих органів та аудиторських компаній*).
4. Журавель А. Удосконалення моделі адміністрування податку на додану вартість. Науковий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки». К: ВНЗ «Національна академія управління», 2024. №3(273) С.6-19. doi: 10.32752/1993-6788-2024-1-273-6-19. (0.92 д.а.)

Стаття у зарубіжному виданні, проіндексованому у базі даних Scopus

5. Shygun M., Zhuravel A. (2023). Global trends in transformation of decision support systems: case with VAT in SAP. Contemporary Studies of Risks in Emerging Technology: 8A (Emerald Studies in Finance, Insurance, And Risk Management, 8, part B) Hardcover – Import, 10 May 2023 – 376. S.183-206 by Simon Grima (Editor), Kiran Sood (Editor), Ercan Özen (Editor). https://doi.org/10.1108/978-1-80455-566-820231009 (1,57 д.а. особисто автору належить 0,79 д.а.*: досліджено трансформацію систем підтримки прийняття рішень, зокрема на прикладі вирішенні пов'язаних із обліком ПДВ проблем у системі SAP ERP*).

Опубліковані наукові праці апробаційного характеру:

6. Журавель А. Питання автоматизації бізнес-процесів в облікових системах. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XIX Всеукраїнської наукової конференції. К.: ТОВ "Август Трейд", 2021. С.134-135 (0,15 д.а.).
7. Журавель А. Вплив методу оцінки запасів на розрахунки за ПДВ. Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Чернівці (Україна, 20 травня 2021 р. Чернівці:Технодрук, 2021. С.104-106 (0,21 д.а.).
8. Shygun M., Zhuravel A. (2021). The influence of information systems architecture on accounting of VAT-related transactions in retail. Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives: International synposium „Experience. Knowledge. Contemporary Challenges" – 8th edition. Bucharest: Artifex University of Bucharest, 2021. – 975. S.54-74 (0,84 д.а, особисто автору належить 0,42 д.а.: *класифіковано типи архітектури інформаційної системи підприємства та досліджено шляхи вирішення проблем, що виникають при інтеграції різних облікових систем*).
9. Журавель А. Аналітичні рахунки обліку розрахунків за ПДВ з бюджетом. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету

імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року. К.: КНЕУ, 2021. С.30-33. (0,2 д.а.).

10. Шигун М., Журавель А. Сутність податку на додану вартість при роздрібних продажах. Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XX Всеукраїнської науково-практичної конференції. К.: Інтерсервіс, 2022. С.81-85. (0,16 д.а., особисто автору належить 0,42 д.а.: *досліджено сутність доданої вартості на підприємствах роздрібної торгівлі*).
11. Шигун М., Журавель А. Функціональне удосконалення обліку розрахунків з ПДВ у SAP ERP [Functional Improvement of VAT Accounting in SAP ERP] .Economic security in the global environment (ESGE-2022): International Conference. Kyiv: Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, 2022. 110-116. (0,3 д.а., особисто автору належить 0,15 д.а.: *досліджено основні проблеми функціоналу локалізації SAP ERP та сформовано універсальний алгоритм вирішення подібних проблем*).
12. Шигун М., Журавель А. Нова модель адміністрування податку на додану вартість. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції: Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса.: ОНЕУ, 2023. С. 153-156 (0,29 д.а, особисто автору належить 0,15 д.а.: *досліджено шляхи удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ та запропоновано удосконалену модель адміністрування податку на додану вартість*).
13. Журавель А. Додана вартість у формуванні рівноважної ціни на ринку. Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України [Електронний ресурс]: Збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції; 8 грудня 2023 р. К.: КНЕУ, 2023. С.80-82. (0,16 д.а).

ЗМІСТ

ВСТУП 20
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В КОНТЕКСТІ ЕВОЛЮЦІЇ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ 32
1.1. Додана вартість як об'єкт оподаткування та чинник трансформації інформаційних облікових систем 32
1.2. Технологічні трансформації систем підтримки прийняття рішень та електронної обробки даних в частині фінансового обліку 46
1.3. Вплив архітектури інформаційної системи підприємства на розрахунки за ПДВ 58
Висновки до розділу 1 67
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПДВ В СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМАХ 71
2.1. Організаційно-аналітичне забезпечення бухгалтерського обліку ПДВ 71
2.2. Розвиток аналітичних налаштувань розрахунків з ПДВ в системі ERP SAP 88
2.2.1. Загальні методичні рекомендації щодо налаштування обліку ПДВ у системі SAP ERP 93
2.2.2. Відслідковування першої події в пов'язаних із ПДВ операціях 97
2.2.3. Прийняття податкового кредиту 102
2.3. Особливості нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ при продажу нижче ціни придбання 105
2.3.1. Зміст додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ 105
2.3.2. Імітаційне моделювання впливу методів оцінки запасів на розрахунки з ПДВ в роздрібній торгівлі 114
2.3.3. Алгоритм нарахування та коригування податкових зобов'язань при продажах нижче собівартості 125
Висновки до розділу 2 130
РОЗДІЛ 3. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ПОДАТКОВИЙ АУДИТ 134
3.1. Нова модель адміністрування податку на додану вартість 134
3.2. Роль суб'єктів банківської діяльності у формуванні звітних показників з ПДВ 145
3.3. Модель взаємодії та законодавче регулювання податкового аудиту і податкового контролю на прикладі розрахунків з ПДВ 159
Висновки до розділу 3 175
ВИСНОВКИ 178
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 185
ДОДАТКИ 201

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

CCPP	Changing coefficient of purchasing prices
COVID-19	Coronavirus disease 2019
EDI	Electronic Data Interchange
ERP	Enterprise resource planning
FIFO	First-in-First-out cost method
IBM	International Business Machines (Corporation)
nb	new batch
SAF-T	електронний стандарт звітності для обміну даними бухгалтерського обліку.
UNIVAC	Universal Automatic Computer
VBA	Visual basic for application
WAG	Waighted-avarage cost method
АПУ	Аудиторська палата України
БІС	Базова інформаційна система
БПА	Банківський податовий агент
в т.ч.	в тому числі
ГК	Головна книга
грн	гривні
д.а.	друкований авторський аркуш
див.	дивись
ДПС	Державна податкова служба
Дт	Дебет
ЄДРПОУ	Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України
ЄРПН	Єдиний реєстр податкових накладних
ЄС	Європейський союз
ІД	Ідентифікатор
ін.	інше
ІПН	Індивідуальний податковий номер
ІСМ	Метод оцінки вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю
КМУ	Кабінет міністрів України
Кт	Кредит
ЛІФО	від. англ. Last-in-Last-out. В даній роботі – принцип для збільшення кількості доступного запасу за останньою використаною для відображення списання запасу МД чи ПН у випадку повернення товару покупцем
МВФ	Міжнародний валютний фонд
МД	Митна декларація
МОС	Мала облікова система
МСА	Міжнародні стандарти аудиту

МСС	Метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартостю
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
МФУ	Міністерство фінансів України
н.е.	наша ера
НП(С)БО	Національність положення (стандарти) бухгалтерського обліку
НСПД	Непокриті суми податкових документів
ОСВ	Оборотно-сальдова відомість
ОСНАД	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю
п.	пункт
ПД	Платіжне доручення
ПДВ	Податок на додану вартість
ПЗ	Програмне забезпечення
ПКУ	Податковий кодекс України
ПМПА	Положення з міжнародної практики аудиту
ПН	Податкова накладна
ПН11	Податкова накладна з типом причини «11»
ПН13	Податкова накладна з типом причини «13»
ПН14	Податкова накладна з типом причини «14»
ПН15	Податкова накладна з типом причини «15»
ПН-1	Перша податкова накладна, що передує податковій накладній з типом причини 15
пп.	підпункт
р.	рік
РК	Розрахунок коригування
РК15	Розрахунок коригування з типом причини «15»
рр.	роки
СЕА	Система електронного адміністрування
СППР	Система підтримки прийняття рішень
ст.	стаття
т.п.	тому подібне
табл.	таблиця
тис.	тисяч(а)
ТЗВ	Транспортно-заготівельні витрати
ФІФО	Метод оцінки вибуття запасів за собівартістю перших за часом надходження запасів.
ФОП	Фізична особа підприємець

ВСТУП

Актуальність теми. Забезпечуючи фіскальну функцію, податкові розрахунки є важливим, а нерідко й одним із ключових процесів в діяльності вітчизняних підприємств. Дослідження практики застосування сучасних програмних продуктів для автоматизації обліку показало, що навіть досить потужні СППР такі як SAP ERP не можуть забезпечити легкість, оперативність та чіткість ведення бізнес-операцій з дотриманням історично сформованих податкових правих та процедур обліку. Розрахунки за ПДВ при цьому є одним з найменш вирішених питань у SAP ERP, оскільки суттєво залежать від особливостей податкового законодавства кожної країни.

Практичний досвід впровадження системи SAP ERP та розбудови моделі бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, а також критичний аналіз нормативно-правового забезпечення в частині обліку ПДВ засвідчує також недосконаліть законодавства, що ускладнює діяльність компаній в України.

Чимало вітчизняних вчених шукають шляхи покращення облікового аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ (О.В. Будько, А.В. Бурковська, В.Я. Плаксієнко, О.А. Коцан, О.С. Дубинська, Т.В. Білобровенко, Н.В. Овчарова, О.В. Фоміна, В.І. Бачинський, В.М. Помулєва, Г.М. Сліпченко, К.В. Безверхий), аналізують переваги та недоліки системи електронного адміністрування ПДВ (Т.Є. Дугар, Л.С. Петрова, П.С. Андреєв, Л.А. Буркова, І.В. Коваленко, М.Т. Шендригоренко, А.О. Панасенко) та дискують щодо визначення та змісту процедур податкового аудиту (В.А. Таращенко, Б.В. Костюк, О.В. Артюх, М.С. Олянецька, Ю.П. Мельник, О.І. Малишкін, Н. Кульчицька, Т. Яковець, О.Г. Красота, К.П. Проскура, Н.А. Щербакова, О.Г. Кротова).

Зарубіжні вчені також досліджують розвиток інформаційних систем та їх вплив на облікові процеси на підприємстві (Р. Ч. Лафлін, Б. Вайсенберг, Г. Анґелькор, І. Первань, І. Дропуліч, Вільям Е. Маккарті, К. Чапман, М. Норшідах), а також аналізують проблеми, які виникають при обліку ПДВ (М. Крівко, Л. Моравець, Д. Шалькова, Л. Смутка, Г. Кукалова).

Незважаючи на широку наукову дискусію щодо удосконалення обліку розрахунків з ПДВ, деякі проблеми потребують удосконалених та/або універсальних рішень як-то питання уникнення неповноти даних у інтегрованих облікових системах, подальша розбудова обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з ПДВ та удосконалення їх нормативно-правового забезпечення. Частина питань для вирішення потребує змін на основі достовірного обґрунтування, як-то можливість застосування середньозваженої собівартості для цілей визначення бази оподаткування ПДВ в окремих випадках, що уже є частою практикою на підприємствах України.

Питання удосконалення розрахунків з ПДВ у системі SAP ERP на основі методологічно обґрунтованих рекомендацій не знайшло відгуку у вітчизняних вчених та потребує ґрунтовного дослідження, а наукова дискусія щодо змісту та процедур податкового аудиту зайшла у глухий кут та потребує свіжих ідей. В той же час, при наявності деяких недоліків у адмініструванні ПДВ в Україні, наукова дискусія щодо пошуку шляхів удосконалення чи зміни системи адміністрування ПДВ відсутня як така.

Існування зазначених проблемних питань, що потребують удосконалення або розв’язання, обумовило вибір напрямку наукового дослідження, постановку його мети та завдань, а також методів їх вирішення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з планами наукових досліджень кафедри бухгалтерського обліку і консалтингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана за комплексною темою – 0223U004010 “Методологія та організація обліку, аудиту та оподаткування в умовах сталого розвитку економіки” (державний реєстраційний номер: 0118U004020) та спеціалізованою темою – 0222U003839 «Організація і методика інтегрованого обліку операцій, пов’язаних з нарахуванням та сплатою ПДВ в прибуткових та неприбуткових організаціях» (державний реєстраційний номер 0121U114479). В межах зазначених тем автором удосконалено систему аналітичного обліку операцій з ПДВ, розроблено рекомендації щодо відслідковування, нарахування та коригування зобов’язань за ПДВ при продажах

нижче ціни закупівлі та обґрунтовано зміни до законодавства з метою використання середньозваженої собівартості в цілях виконання статті 188.1 ПКУ.

Мета та завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретичних, методичних, організаційних засад та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку та адміністрування податку на додану вартість та пов'язаних із ним операцій на основі динамічної зміни функціоналу сучасних інформаційних систем на прикладі SAP ERP.

Для досягнення поставленою мети визначено наступні завдання:

- встановити природу доданої вартості та доданої цінності в рівноважній системі ціноутворення з метою уточнення сутності податку на додану вартість з точки зору формування податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ;
- дослідити технологічні трансформації систем підтримки прийняття рішень та електронної обробки даних в частині фінансового обліку, сформувати правила автоматизації облікових процесів та розкрити вплив архітектури інформаційної системи підприємства, її еволюції на облік пов'язаних із ПДВ операцій з метою формування рекомендацій щодо їх відображення у випадку інтеграції двох та більше окремих систем, що обмінюються обліковою інформацією;
- критично проаналізувати суперечності нормативних вимог в частині відображення в обліку податкового кредиту та зобов'язань з ПДВ з урахуванням напрацювань вітчизняних вчених та обґрунтувати критерії створення системи аналітичних рахунків для обліку ПДВ при операціях в оптових продажах, продажах в магазині, Інтернет-продажах, операціях з імпорту послуг у нерезидента неплатника ПДВ з метою розроблення проекту робочого плану рахунків підприємства для обліку пов'язаних із ПДВ операцій з урахуванням можливих напрямків його діяльності та особливостей виконання законодавчих вимог щодо обліку ПДВ;
- дослідити особливості організації обліку ПДВ в інформаційній системі SAP ERP та виявити проблемні моменти з ціллю формування методичних рекомендацій щодо налаштування у SAP ERP пов'язаних із ПДВ операцій, застосування яких підвищить автоматизацію обліку процесів, зокрема удосконалить облік

податкового кредиту та податкових зобов'язань, враховуючи нормативно-правові вимоги чинного законодавства;

- дослідити вплив вибору методу оцінки вибуття запасів на суму зобов'язань з ПДВ та обґрунтувати можливість змін до ПКУ щодо використання обраного згідно облікової політики методу оцінки вибуття запасів для розрахунку бази оподаткування ПДВ при продажах нижче собівартості;
- вивчити зв'язок між процесом нарахування та коригування податкових зобов'язань при продажах нижче ціни закупівлі (собівартості), виходячи з економічної природи додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ;
- виявити можливості посилення процедур адміністрування ПДВ із залученням суб'єктів банківської діяльності до процесів контролю нарахування та коригування податкового кредиту та податкових зобов'язань, формування звітності з ПДВ;
- здійснити пошук шляхів спрощення процесу обліку та адміністрування ПДВ для підприємств роздрібної торгівлі, для яких застосування методу нарахування зобов'язання з ПДВ за першою подією (оплата від кінцевого споживача) є ресурсозатратним та обмежує їх ділову активність;
- розкрити особливості організації податкового аудиту, що проводиться аудиторськими фірмами, та податкового контролю з боку податкових органів в частині розрахунків з ПДВ, для удосконалення моделі побудови взаємовідносин між платниками податків, суб'єктами аудиторської діяльності та податковими органами.

Об'єктом дослідження. Процес обліку та адміністрування ПДВ з використанням адаптивних функцій сучасних інформаційних систем.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні положення та практичні засади обліку та адміністрування податку на додану вартість в умовах трансформаційного розвитку сучасних інформаційних систем на прикладі системи SAP ERP.

Методи дослідження. Дисертаційне дослідження ґрунтується на застосуванні принципу нерозривності теорії та практики науки бухгалтерського обліку. Задля досягнення поставлених завдань було використано наступні методи:

- діалектичний метод при розкритті змісту та суті категорій «додана цінність» та «додана вартість» та розкритті природи податку на додану вартість (п.1.1); при обґрунтуванні застосування субрахунків бухгалтерського обліку та їх назв (пп. 2.1); при розкритті змісту процедур податкового аудиту та послуг з податкового консультування (пп.3.3);
- історико-логічний метод при розкритті особливостей та причин еволюції систем підтримки прийняття рішень (пп.1.2);
- метод спостереження при виявленні практичних проблем обліку ПДВ в сучасних інформаційних системах (пп.1.3), зокрема в системі SAP ERP (пп. 2.2);
- метод аналізу та синтезу при дослідженні нерозкритих раніше методичних проблем обліку та адміністрування ПДВ (пп. 2.1. 2.3.1, 2.3.3), впливу архітектури інформаційних систем на відображення в обліку пов’язаних із ПДВ операцій (п.1.3), проблем їх організації в системі SAP ERP (пп.2.2) та при розробці рекомендацій щодо обліку пов’язаних із ПДВ операцій в рамках чинного законодавства (пп.1.3, 2.1 та 2.3.3) та рекомендацій щодо методичних та законодавчих змін в частині обліку та адмініструванні ПДВ і податкового аудиту (пп.2.1, 2.3.2, 3.1, 3.2 та 3.3);
- метод індукції та дедукції при дослідженні впливу проблем нормативного та аналітичного забезпечення обліку операцій з ПДВ на організацію обліку та формування звітних показників (пп. 1.3, пп.2.1); при розкритті особливостей нарахування ПДВ на окремому підприємстві в контексті впливу на державний бюджет (пп.2.3);
- метод логічного узагальнення при формулюванні методичних рекомендацій щодо нарахування та коригування зобов’язань з ПДВ при продажах нижче ціни закупівлі (пп.2.3.3);
- графічний метод для наочного відображення впливу попиту та пропозиції на величину доданої вартості, для візуалізації обґрунтування природи чистих

зобов'язань з ПДВ (пп.1.1), необхідності нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ (пп. 2.3.1) та для побудови алгоритму вирішення проблем у обліковій системі SAP ERP (пп.2.2, Додаток Е, рис. Е.2);

- метод аналогії для проєкції вимог законодавства ЄС на формулювання ПКУ в частині недопущення втрат державного бюджету при продажах нижче ціни придбання (собівартості) (пп.2.3.1);
- метод моделювання для унаочнення запропонованих правил відкриття субрахунків бухгалтерського обліку для обліку ПДВ (пп. 2.1); під час дослідження фіскального впливу на розрахунок ПДВ при використанні методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю та при методі собівартості перших за часом надходження запасів (пп. 2.3.2); при розбудові удосконаленої моделі адміністрування ПДВ (пп.3.1, 3.2);
- метод статистичних досліджень, зокрема метод Бокс-Кокс трансформації ненормально розподіленого набору даних щодо продажу трьох товарів для дому на підприємстві роздрібної торгівлі, з використанням інструментарію програми MS Excel та універсального статистичного пакету Minitab;
- метод імітаційного моделювання під час дослідження фіскального впливу на розрахунок ПДВ при застосуванні методів оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю, ідентифікованою собівартістю та за методом собівартості перших за часом надходження запасів (пп.2.3.2) з використанням програми імітаційної моделі, розробленої завдяки мові програмування VBA та програмі MS Excel;
- метод екстраполяції для розробки рекомендацій з оптимізації архітектури та функціоналу інформаційної системи при веденні обліку пов'язаних із ПДВ операцій в складній інтегрованій інформаційній системі (пп.1.3), що дозволяє полегшити та пришвидшити формування та перевірку звітних показників завдяки використанню запропонованих принципів відкриття та використання субрахунків бухгалтерського обліку (пп.2.1), імплементації методичних рекомендацій налаштування процесів обліку ПДВ у системі SAP ERP (пп.2.2), застосуванню алгоритму нарахування та коригування зобов'язань при продажах

нижче ціни придбання (пп.2.3.3). Усі вище перелічені рекомендації, а також обґрунтовані у пп. 2.3.2 зміни до ПКУ, введення в дію нової системи електронного адміністрування ПДВ (пп. 3.1, 3.2) та системи взаємодії контролюючих органів, платників податку та аудиторських компаній (пп. 3.3) дозволить зменшити затрати часу підприємств на облік ПДВ, зробить його більш прозорим та зменшить ризики виникнення штрафних санкцій;

Під час формування висновків дисертаційного дослідження було застосовано методи логічного узагальнення та екстраполяції.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти України, зокрема національні стандарти бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності; дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених; документація програмного продукту SAP ERP; офіційні роз'яснення ДПС; дані щодо продажу трьох товарів для дому на підприємстві роздрібної торгівлі за період 01.09.2021 р. по 30.09.2021 р. (5559 операцій); накопичений практичний досвід з впровадження та підтримки системи SAP ERP на українських підприємствах та підприємствах ЄС; звіти міністерства фінансів України, тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних засад та змін до нормативно-правової бази, а також розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку ПДВ з використанням сучасних інформаційних програм.

Удосконалено:

- методичні засади обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з ПДВ, зокрема розроблено робочий план рахунків як важливий елемент облікової політики підприємства, а також запропоновано відображати в обліку показник ∑Овердрафт формули реєстраційного ліміту ПДВ для цілей складання балансу підприємства у зв'язку із безпосереднім впливом цього показника на рух грошових коштів. В цілому це сприятиме покращенню якості ведення обліку пов'язаних із ПДВ операцій та формування звітності в частині показників ПДВ;
- обґрунтовано умови застосування середньозваженої собівартості для визначення бази оподаткування ПДВ на основі побудови імітаційної моделі реалізації товару

на умовному підприємстві роздрібної торгівлі при одночасному застосовуванні трьох методів оцінки вибуття запасів, що стало основною для розробки відповідних пропозицій з внесення змін до ПКУ, прийняття яких сприятиме подальшій інтеграції бухгалтерського та податкового обліку та дозволятиме платникам податку ефективніше використовувати ресурси на підтримку інформаційної системи підприємства;

- модель адміністрування ПДВ на основі залучення суб'єктів банківської діяльності, що згідно запропонованих змін обмінюватимуться інформацією із податковими органами, зокрема відслідковуватимуть першу подію для цілей нарахування зобов'язань з ПДВ, а у визначених випадках автоматично перераховуватимуть частину суми платежу на рахунок казначейства з метою збільшення реєстраційного ліміту ПДВ. Запропоновані зміни не обумовлюють негативних ефектів для платників податку, порівнюючи із поточною моделлю адміністрування ПДВ, спрощують процес обліку та адміністрування ПДВ та надають цьому процесу більшої прозорості, зокрема, при бюджетному відшкодуванні, а також зменшують ймовірність схем щодо ухилення від сплати ПДВ;
- процес нарахування податкових зобов'язань завдяки застосуванню «товарного методу» нарахування зобов'язань з ПДВ при постачанні товарів та послуг кінцевим споживачам, що не передбачає формування податкових документів при попередніх оплатах, дозволяє більш ефективно управляти ресурсами підприємств роздрібної торгівлі та сприяє зростанню їх ділової активності;
- організаційні засади податкового аудиту на основі створення моделі побудови взаємовідносин між платниками податків, суб'єктами аудиторської діяльності та податковими органами, зокрема, введення вимоги щодо формування Витягу з аудиторського звіту щодо податкових розрахунків, що дозволить покращити якість незалежного аудиту та податкового контролю.

Набули подальшого розвитку:

- поняття «додана вартість» та «додана цінність», що є результатом взаємодії різних видів капіталів підприємства та, як правило, виражається позитивним

значенням доданої вартості, а також запропоновано поняття «перенесена вартість», що є витратами підприємства, що прямо або опосередковано (залежно від виду витрат та сфери діяльності підприємства) переносяться на вартість нової продукції або товару для перепродажу та в звичайних умовах покриваються кінцевою ціною реалізації (окрім випадків, коли вона з деяких причин нижча за понесені витрати), що дозволило наочно показати сутність ПДВ як податку на прибуток, витрати на заробітну плату та інші витрати, що не пов'язані із податковим кредитом, та закладає основу для більш чіткого виділення податкового кредиту і податкових зобов'язань в системі обліку ПДВ;

- розвинуто принципи автоматизації облікових процесів, зокрема, сформовано три аксіоми: «чим більше первинних електронних документів – тим швидше»; «чим менше «якщо» в алгоритмі – тим краще»; «облікова система – не штучний інтелект», а також обґрунтовано рекомендації щодо відображення в обліку операцій з ПДВ та передачі даних в складно інтегрованих інформаційних системах з метою уникнення неповноти даних та попередження арифметичних неточностей;
- методичне забезпечення обліку розрахунків з ПДВ у системі SAP ERP, зокрема, розроблено модель індикаторів першої події для автоматизації обліку зобов'язань з ПДВ з метою дотримання ст. 187.1 ПКУ, розроблено схему кодів податків для застосування, що враховує практичний досвід та вимоги чинного законодавства України, обґрунтовано шляхи покращення процесу прийняття податкового кредиту в обліковій системі. Використання зазначених пропозицій сприятиме зменшенню термінів впровадження системи SAP ERP, покращенню якості ведення обліку та формування звітних показників;
- розкрито особливості взаємодії податкового кредиту та зобов'язань з ПДВ, що дозволило розробити алгоритм нарахування та коригування зобов'язань з ПДВ при продажах нижче ціни придбання, застосування якого сприятиме більш чіткому обліку податкових зобов'язань та зменшуватиме імовірність нарахування штрафних санкцій за результатами податкового контролю;

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій щодо організації обліку пов'язаних із ПДВ операцій у складно інтегрованих інформаційних системах; розробці методичних засад бухгалтерського обліку для відображення операцій з ПДВ; формуванні науково-практичних рекомендацій щодо налаштування та покращення обліку ПДВ в системі SAP ERP; обґрунтуванні змін до ПКУ в частині визначення бази оподаткування при застосуванні статті 188.1 та щодо можливості використання підприємствами роздрібної торгівлі товарного методу нарахування зобов'язань з ПДВ, що полегшить ведення обліку ПДВ.

Застосування удосконаленої моделі адміністрування ПДВ сприятиме полегшенню ведення обліку ПДВ та підвищенню прозорості процесу бюджетного відшкодування та процесу адміністрування ПДВ в цілому. Застосування запропонованої системи організації та проведення податкового аудиту з урахуванням елементів контролю його якості збільшить довіру стейкхолдерів до фінансової та податкової звітності підприємств, зменшить втрати платників податків у зв'язку зі сплатою штрафних санкцій за наслідками порушення податкового законодавства та знизить витрати суспільства на утримання системи податкового контролю.

Теоретичні результати дослідження та розроблені на їх основі практичні рекомендації щодо налаштування та ведення обліку у системі SAP ERP застосовані на ТОВ «КЛІНГСПОР» (Довідка від 15.09.2022 р.) та ПрАТ «ФАРМАЦЕВТИЧНА ФІРМА «ДАРНИЦЯ» (Довідка від 18.03.2024 р.), а також в діяльності компаній ТОВ «АГЕЛЕС» та ТОВ «ДЕСЕВЕН ПАРТНЕР» (Довідка від 07.03.2024 р), що надають консалтингові послуги з впровадження та підтримки SAP ERP для вітчизняних та зарубіжних підприємств.

Пропозиції щодо внесення змін до пункту 188.1 статті 188 та пункту 189.1 статті 189 ПКУ щодо удосконалення обліку податку на додану вартість в рамках податкової реформи доведено до відома народних депутатів України – членів Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, які є суб'єктами права законодавчої ініціативи, для використання у законотворчій роботі (Лист Апарату Верховної Ради України №04-32/12-2022/121429 від 25.07.2022).

Окремі результати дослідження використовуються в навчальному процесі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при викладанні дисциплін “Бухгалтерський облік (загальна теорія)”, Податковий облік і звітність», «Адміністрування податків і зборів» (Довідка від 25.03.2024 р.).

Особистий внесок здобувача. Отримані наукові результати дисертаційної роботи, сформовані висновки та розроблені рекомендації здобуті автором особисто та самостійно в процесі дослідження теоретичних, методичних та практичних положень вітчизняного та міжнародного досвіду щодо обліку та адміністрування податку на додану вартість, а також власного практичного досвіду під час реалізації поставлених відповідно до мети завдань. Дисертаційна робота є оригінальним науковим дослідженням.

Апробація результатів дослідження. Ідеї, пропозиції, результати та висновки дисертаційного дослідження обговорювались на міжнародних та всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях: «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (м. Київ, 26 березня 2021 р), «Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ» (м. Чернівці, 20 травня 2021 р.), «Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives» (м. Бухарест, 27-28 травня 2021 р.), «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства» (м. Київ, 09-10 грудня 2021 р.), «Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація» (м. Київ, 29 квітня 2022 р.), «Economic security in the global environment (ESGE-2022)» (м. Київ, 29-30 червня 2022 р.), «Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції» (м. Одеса, 18 травня 2023 р.), «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України» (м. Київ, 8 грудня 2023 р.).

Публікації. Основні положення і наукові результати дослідження опубліковано дисертантом самостійно і у співавторстві у 13 наукових працях загальним обсягом 7,89 д.а., у тому числі 4 статті у наукових фахових виданнях України, 1 стаття у зарубіжному науковому виданні, проіндексованому у базі даних Scopus, 8 публікацій

в інших виданнях. Загальний обсяг опублікованого матеріалу, що належить особисто автору становить 4,78 д.а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційне дослідження складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 165 сторінок друкованого тексту. Дисертація містить 8 таблиць на 4 сторінках, 15 рисунків на 8 сторінках та 14 додатків на 65 сторінках. Список використаних джерел налічує 135 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В КОНТЕКСТІ ЕВОЛЮЦІЇ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

1.1. Додана вартість як об’єкт оподаткування та чинник трансформації інформаційних облікових систем

До виникнення грошей, в процесі своєї еволюції люди знайшли спосіб задовольняти деякі свої базові потреби шляхом бартеру – обміну одних речей на інші. В таких відносинах певна річ становила цінність для майбутнього власника лише якщо він її потребував: чим важливішим для задоволення потреб був предмет обміну, тим вищу мінову вартість він мав. Якщо індивід володів певними речами, що не становили інтерес для інших у потенційному процесі обміну, такі предмети не володіли цінністю ні для власника, ні для будь-кого іншого.

Цінність певного предмету обміну (товару) є суб’єктивним поняттям. Одна і та ж річ може становити різну цінність для індивіда залежно від того, наскільки сильною є необхідність мати її у власності для задоволення своїх потреб.

З цієї точки зору «додана цінність» є відносною, об’єктивно існуючою категорією в системі взаємодії економічних суб’єктів в процесі обміну між ними одних товарів (речей, послуг) на інші.

Результатом еволюції товарного обміну є виникнення грошей як універсального засобу оцінки вартості предметів. В таких умовах, коли відома вартість купленого товару, що призначений для перепродажу або для переробки, виникає ще одна об’єктивно існуюча категорія економіки – «додана вартість», що збільшує попередню ціну певного предмету у зв’язку із набуттям ним нових властивостей та/або у зв’язку із ресурсами, затраченими на його (пере)продаж.

На нашу думку, додана вартість на відміну від доданої цінності є об’єктивною за своєю природою, адже вона вимірюється сумою грошей. Додана вартість проте все ж пов’язана із доданою цінністю і зазвичай має із нею пряму кореляцію: чим більшу додану вартість має певний товар, тим більше ресурсів в нього вклали для того, щоб він набув того вигляду, який має, а отже зазвичай становитиме більшу цінність для

потенційного покупця, ніж вихідні сировина, товари та послуги, що сформували кінцевий продукт. Більше того, до моменту формування доданої вартості товару, він або окремі складові, що сформували його кінцеву ціну, може не становити жодної цінності для споживача.

І. Л. Гурняк, О. І. Дацко, О. І. Яремчук у своїй праці протиставляли позицію фізіократів Ф. Кене та А. Тюрго до позиції меркантилістів. Перші вважали, що надмірне створення доданої вартості не завжди набуває характеру суспільного блага, а отже може не забезпечувати потреби суспільства. Згідно меркантилістів, створення доданої вартості орієнтоване на генерацію та примноження багатства [1, с.38], що за Арістотелем є результатом «хрематистики» – виробництво продукції для цілей обміну, що є «неприродним», на відміну від «економіки», що забезпечує природні потреби суспільства [2, с.318].

На нашу думку, твердження фізіократів деяким чином доповнюють позицію меркантилістів, адже створюючи додану вартість, економічний суб'єкт переслідує ціль заробити більше коштів, ніж було потрачено на придбання товару. Таким чином, чим більше продукується доданої вартості (при відповідному попиті), тим активніше працює економіка, а отже більш нерівномірно розподіляється багатство в суспільстві, факт чого протистоїть загальному суспільному благу.

З розвитком капіталізму виникає класична школа економічної теорії, представники якої досліджували вартість та ціну товару.

Засновник трудової теорії вартості В. Петті у своєму вченні «Трактат про податки та збори» (1662 р.) застосовує дефініцію «природна ціна», що визначається обсягом срібла, затрати праці на видобуток якого рівні затратам праці на виготовлення певного товару. Згідно В. Петті, «дійсна ринкова ціна» є вартістю товару, що порівняна із вартістю срібла. Окрім того, В. Петті описує фактори ціноутворення (новизна товару, товари-субститути) [3, с.70-71], що безпосередньо впливають на величину доданої вартості.

Розвиваючи думки В. Петті, А. Сміт розділяє вартість та ціну товару. У праці «Дослідження про природу та причини добробуту націй» (1776 р.), науковець виділяє дійсну ціну, мірилом якої є праця, та номінальну ціну, що є лише грошовим

показником [4, с. 26]. Розвиваючи думку, А. Сміт розрізняє природну ціну, що за своєю суттю є сумою собівартості та доданої вартості (прибуток на капітал), та ринкову ціну, яка склалась на ринку [4, с.39-40]. Остання може бути нижче за природну ціну, а отже може не містити доданої вартості, на відміну від додаткової цінності, яку несе відповідний товар споживачу. Таким чином, А. Сміт випереджаючи розвиток наукової думки, виділяє фактор корисності блага (споживча вартість) при формуванні вартості, наводячи парадокс щодо невідповідності споживчої вартості діамантів та води до їх ціни [5, с.184].

Пізніше Д. Ріккардо також розмежовує «ринкову» та «природну» ціну товару [6, с.82-90], проте опонує А. Сміту, щодо дійсної ціни товару, щодо якої вартість праці не є універсальним мірилом, особливо якщо йдеться про рідкісні товари [6, с.6-13].

Досліджуючи сутність доданої вартості, варто згадати К. Маркса, який розвиваючи свою «теорію трудової вартості» запроваджує дефініцію «додаткової» вартості, що розраховується як різниця між кінцевою вартістю товару та затратами капіталіста на заробітну плату працівнику. З певних міркувань, К. Маркс визначає «додаткову» вартість як неоплачену працю робітників [7, с.11-12]. Ми погоджуємось із сучасним українським філософом К. Ткаченко [8], критиком «теорії додаткової вартості» К. Маркса, та вважаємо, що праця К. Маркса носить більше політичний аспект, аніж дає реальне уявлення про справжню природу економічних процесів. Позаяк, у зв'язку із радянською окупацією України, терміни «додаткова» та «додана» вартості були ототожнені [1, с.39].

Деякі вітчизняні науковці досі дискутують щодо відмінності дефініцій «додана» та «додаткова» (surplus) вартості, ототожнюючи останню із «цінністю» [1, с.39]. Аналіз англомовних джерел, зокрема Кембріджського словника, визначає «surplus value» лише як термін, що відноситься до теорії К. Маркса [9].

Цікаве визначення доданої вартості, запропонував вітчизняний вчений-економіст С.А. Подолинський, бачення якого ґрунтується на концепції доданої вартості як результату праці людини та перетвореної енергії Сонця [10, с.82]. Таке твердження цілком відповідає фізичній природі доданої вартості, проте не розкриває її економічну

сутність, що як побачимо пізніше важливо для розуміння доданої вартості як об'єкта оподаткування.

Створюючи додану вартість, продавець чи виробник намагається надати товару нові властивості та характеристики, що забезпечують його корисність, яка здатна задовільнити певні потреби індивіда. Жан Батист Сей першим застосував таке визначення корисності, збільшення якої і є процесом виробництва [5, с.184].

Уїльям Стенлі Джевонс, Леон Вальрас, Карл Менгер і Ойген фон Бем-Баверк будучи представниками теорії граничної корисності, вважали ціну результатом суб'єктивної корисності блага для споживача [11, с.23]. Проте корисність як така не визначає кінцеву ціну товару, що складається із доданої вартості.

Важливим фактором, що впливає на ціну товару є гранична корисність *MU*. Бажаючи максимізувати загальну корисність спожитих благ, споживач намагається отримати однакову граничну корисність від витрачання останньої грошової одиниці на товар X або Y, щоб досягнути стан рівноваги. Рівновага споживача виражається рівнянням (див. формулу 1.1)

$$\frac{MU_X}{MU_Y} = \frac{P_X}{P_Y} \tag{1.1}$$

MU_X, MU_Y – гранична корисність благ X та Y у ютилях;

P_X, P_Y – ціни, благ X та Y виражені у грошових одиницях [12, с.18-19].

Позаяк, ні трудова теорія вартості, ні теорія граничної корисності самостійно не розкривають механізм формування цін на ринку. Видатний англійський вчений-економіст А. Маршалл у 1890 році поєднав обидві теорії у своїй праці «Принципи економікс», обґрунтувавши комплексний вплив факторів виробництва (пропозиція) та фактор граничної корисності (попит) на формування рівноважної ринкової ціни [13, с. 286].

Результат процесу формування рівноважної ринкової ціни кінцевого продукту та кожного його компоненту, з якого він був вироблений, безпосередньо впливає на величину доданої вартості.

За звичайних умов, умовний товар має ринкову ціну $P_в$ (див. точку В, рис. 1.1), що складається із собівартості та доданої вартості $ДВ_1$. При зростанні попиту, крива

попиту зміщується вправо ($D_1 \rightarrow D_2$), що призводить до підвищення ціни до рівня $P_г$, що при незмінних цінах на сировину призводить до збільшення показника доданої вартості ($ДВ_2$). Також можна припустити, що цінність товару для споживача в точці Г вища, ніж в точці В, адже попит на нього зріс.

Бувають ситуації, коли показник доданої вартості рівний нулю (див. точку Б, рис. 1.1), або товар продають за ціною нижчою, ніж його собівартість (див. точку А, рис. 1.1) у зв'язку із маркетинговими заходами. В обох ситуаціях якість та цінність товару для споживача може не відрізнятись від таких у точці В, або Г.

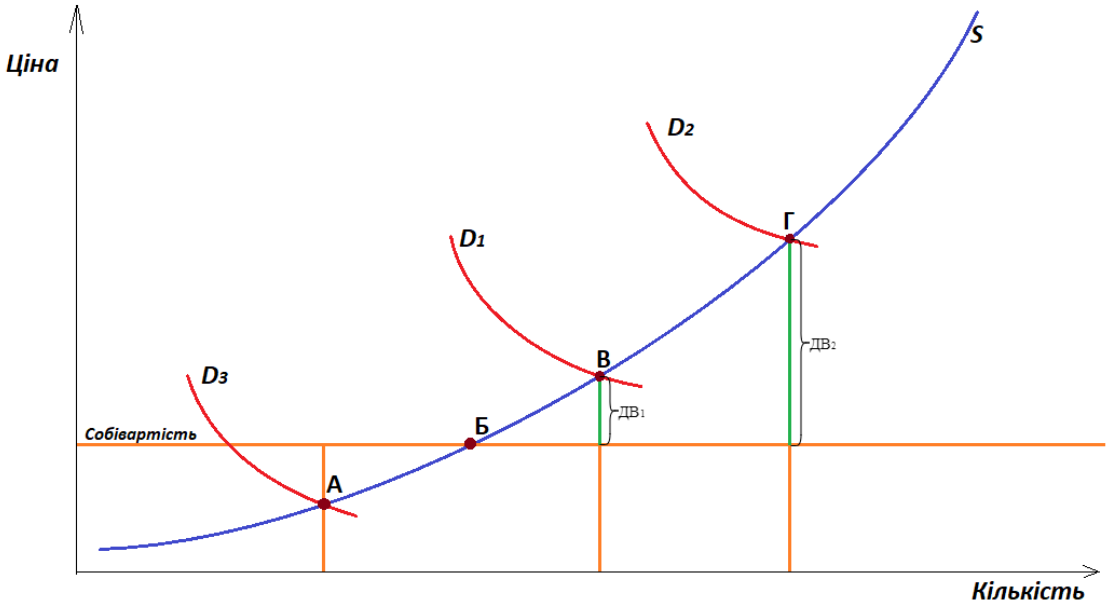


Рис. 1.1. Формування доданої вартості при зміні попиту

Джерело: розроблено автором

Теоретично, величина доданої вартості для ціни продажу $P_г$ (див. рис. 1.1) може бути вищою за відображене на рисунку значення $ДВ_2$, адже при збільшенні попиту, з часом збільшується обсяг виробництва, що веде до зниження собівартості готової продукції за рахунок постійних витрат.

Збільшення пропозиції призводить до переміщення кривої пропозиції вправо ($S_2 \rightarrow S_3$), що призводить до зниження ціни із $P_е$ до значення $P_ж$ (див. рис. 1.2). В ринкових умовах дана ситуація призводить до зниження собівартості виробництва (*Собівартість"*) та до зниження значення доданої вартості (із $ДВ_3$ в точці Е до $ДВ_4$ в точці Ж).

При дефіциті сировини, можлива ситуація, коли крива пропозиції зміщується вліво ($S_2 \rightarrow S_1$), що підвищує ціну до значення $Р_д$. При незмінній собівартості (*Собівартість'*), така ситуація призводить до збільшення величини доданої вартості ($ДВ_5$).

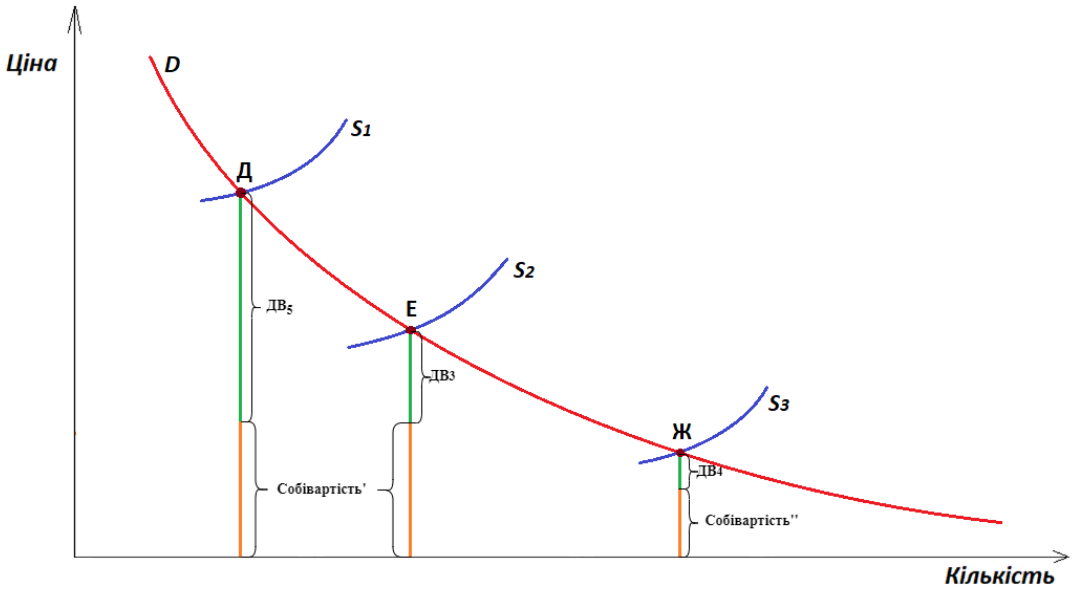


Рис. 1.2. Формування доданої вартості при зміні пропозиції

Джерело: розроблено автором

На рисунках 1.1 та 1.2 поділ ціни на «собівартість» та «додану вартість» є умовним для легшого сприйняття тенденції до зміни величини доданої вартості при зміні рівноважної ціни на ринку. Проаналізуємо детальніше, з чого складається ціна продажу та власне додана вартість.

Досліджуючи особливості формування доданої вартості на промислових підприємствах, О.Черних робить детальний аналіз визначень доданої вартості різними науковцями [14, с.8-12]. Деякі із них (В.А. Александрова, В.О. Іваненко, О.В. Коваленко) до доданої вартості відносять амортизаційні відрахування та витрати на оплату праці. Науковці А.Г. Коваленко, О.О. Князєва та Ю.А. Малашенко, до доданої вартості відносять також інші витрати – витрати на рекламу, транспорт, електроенергію, відсотки за кредит.

Розглянемо формування доданої цінності та доданої вартості на прикладі процесу купівлі-продажу товару на підприємстві роздрібної торгівлі, що не виробляє нову продукцію, а лише купує та перепродує. Сутність доданої цінності, яку вони

створюють, полягає у забезпеченні зручного способу купівлі необхідних якісних товарів кінцевим споживачем, що проявляється у:

- закупівлі асортименту товарів у виробників або оптових продавців;
- належному зберіганню товару до моменту продажу;
- витратах на оренду торгових площ та центрального офісу;
- розподілу товару між торговими точками та/або його відправка за адресою, що була вказана кінцевим споживачем (до прикладу – при оформленні замовлення на інтернет-сайті);
- підтримка належного функціонування торгових точок або інтернет-сайту, інформаційної системи підприємства;
- рекламні та акційні заходи з метою привернення уваги покупців.

Такі заходи потребують також витрат на оплату праці. Всі ці витрати збільшують кінцеву ціну продажу товару та впливають на додану вартість, природу якої проаналізуємо нижче. Прибуток, що є складовою торгової націнки, також є складовою доданої вартості.

Додану вартість є сумовим показником та зазвичай має пряму кореляцію із цінністю, що в умовах обраної бізнес-моделі може створюватись завдяки взаємодії різних капіталів компанії (див. рис. 1.3): природного, інтелектуального, виробничого, фінансового, людського та соціально-репутаційного [15].

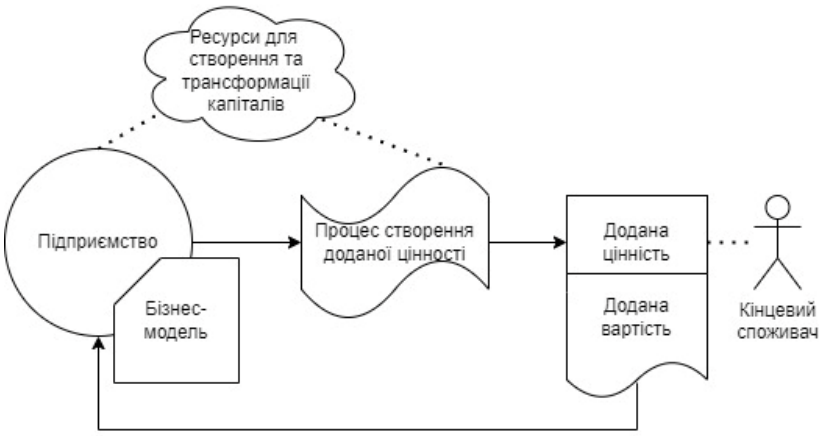


Рис. 1.3. Механізм створення доданої цінності в процесі трансформації капіталів підприємства

Джерело: розроблено автором на основі [15, с.150-151]

Розвиваючи думку, можна також прийти до висновку, що податок на додану вартість (надалі – «ПДВ») є додатковою платою кінцевого споживача за можливість задовольнити свої потреби завдяки отриманню цінності, що виражена у сумі коштів.

ПДВ як основну складову у ціноутворенні, що впливає на кінцеву ціну товарів, розглядають А. Кубяткова, А. Крізанова та В. Юрікова. Автори шляхом аналітичного моделювання процесу ціноутворення, показують, що кінцева ціна продажу складається із бази оподаткування та нарахованого ПДВ. База оподаткування, в свою чергу, складається із ціни придбання без врахування вхідного ПДВ та доданої вартості [16, с.4].

Розглянемо детальніше формування «доданої» вартості на підприємстві роздрібної торгівлі. Товар А купується за певною ціною придбання ($Р_0$), що є його первісною вартістю згідно НП(С)БО 9 «Запаси» [17, п.9]. Щоб реалізувати свій товар, компанія витрачає деякі кошти на маркетингові заходи, на купівлю основних засобів, на оренду торгового приміщення. Заробітна плата співробітникам та нарахування на неї також є витратами підприємства, що дозволяють реалізувати товар. Іноді компанія має також інші витрати, як-то відсотки за кредит чи витрати від списання браку та недостач. Безпосередньо ці всі витрати не включаються до собівартості запасів на підприємстві роздрібної торгівлі (що при реалізації обліковується на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»), але всі вони мають покриватись роздрібною ціною, що також забезпечує прибуток (Пр), який є основною ціллю функціонування підприємства.

Розвиваючи думку В.О. Іваненко [18, с.123] та О.Ю. Агафоненко, П.А. Білоуська [19, с.7], вважаємо, що всі витрати, що безпосередньо не включаються до собівартості запасів на підприємстві роздрібної торгівлі є «перенесеною» вартістю ($В_п$). Пізніше ми побачимо, що виділення «перенесеної» вартості має сенс з точки зору функціонування податку на додану вартість.

Кінцева ціна продажу ($Р_к$) на підприємстві роздрібної торгівлі формується згідно формули 1.2:

$$Р_к = Р_0 + В_п + Пр \quad (1.2)$$

$Р_к$ – кінцева ціна продажу товару/готової продукції;

$Р_0$ – ціна придбання (товару, сировини, матеріалів);
$В_п$ – «перенесена» вартість;
Пр – прибуток.

Згідно НП(С)БО 16 “Витрати”, процес формування собівартості на виробничому підприємстві дещо відрізняється. Виробнича собівартість продукції (що при реалізації обліковується на субрахунку 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"[1]) включає в себе прямі виробничі витрати, що є вартістю придбаної сировини та матеріалів ($Р_0$), прямі витрати на оплату праці (ЗП) та інші витрати, що складаються із інших прямих витрат, постійно розподілених та змінних загальновиробничих витрат. Окрім віднесених на собівартість витрат, існують також витрати, пов’язані із операційною діяльністю [20]. Всі витрати підприємства, окрім $Р_0$ та ЗП, поділимо на дві категорії: ті, при купівлі яких підприємство має право на кредит з ПДВ ($ІВ_{пдв}$), та всі інші витрати ($ІВ_0$). До всіх інших витрат відносяться наприклад відсотки за користування кредитом, втрати від операційної курсової різниці, штрафи, тобто всі витрати, що ніяк не пов’язані із ПДВ. Як бачимо, формула 1.2 набуває вигляду:

$$Р_к = Р_0 + ЗП + ІВ_{пдв} + ІВ_0 + Пр \quad (1.3)$$

$Р_к$ – кінцева нетто-ціна продажу товару / готової продукції;
$Р_0$ – нетто-ціна придбання (товару, сировини, матеріалів);
ЗП – витрати на оплату праці;
$ІВ_{ПДВ}$ – витрати (окрім $Р_0$) при купівлі яких підприємство має право на кредит з ПДВ;
$ІВ_0$ – всі інші витрати (не пов’язані із кредитом з ПДВ);
Пр – прибуток.

Результатом формул (1.2) та (1.3) є створення додаткової цінності товару (сировини, матеріалів, робіт та послуг), що набув привабливого для покупця вигляду в результаті взаємодії та трансформації капіталів компанії (див. рис. 1.3). Позаяк дійсно доданою вартістю, на наш погляд є лише прибуток компанії (Пр), що віднесений до кінцевої ціни реалізації ($Р_к$). Інші витрати, без яких неможливо створити чи реалізувати товар, є за своєю природою «перенесеними».

Широко поширене визначення доданої вартості як різниці між ціною реалізації товару та ціною його придбання товару очевидно походить від узагальненого, але

[1] Згідно [21]

інтуїтивно зрозумілого підходу: певний товар був придбаний за ціною P_0 та реалізований за ціною $P_к$, а отже різниця $P_к – P_0$ є величиною доданої вартості, на яку було змінено показник P_0. Проте, як було продемонстровано вище, в процесі виготовлення та/або реалізації продукції, підприємство має інші витрати, вартість яких переноситься на вартість товару (прямо або опосередковано, що залежить від виду витрат та сфери діяльності підприємства) та зазвичай покривається кінцевою ціною реалізації (окрім випадків, коли вона з деяких причин є нижчою за понесені витрати).

Отже, виділивши дефініцію «перенесена вартість», під показниками *Собівартість'* та *Собівартість"* на рисунках 1.1 та 1.2 доцільніше вважати витрати підприємства на виготовлення та реалізацію продукції. В такій парадигмі явище від'ємної доданої вартості співвідноситься із втратами, котрі підприємство зазнало, реалізувавши товар за ціною нижче, аніж значення суми витрат, які цей товар обумовив.

Розуміння процесу формування кінцевої ціни реалізації товару дає змогу більш об'єктивно поглянути на процес оподаткування податком на додану вартість на основі кредитного методу нарахування (див. рис. 1.4 та табл. 1.1), котрий поряд із іншими методами нарахування (прямий та непрямий адитивний, прямий метод віднімання) детально аналізують у своїй праці науковці Синчак В. П., Самарічева Т. А. [11, с. 29- 40].

Вплив ПДВ на ціну продажу досліджувала М. Даліч, яка робить висновок, що менший податковий тягар не перетікає автоматично у відповідне збільшення прибутку, адже при зменшенні ставки ПДВ ціни знижуються незначно. В той же час, при запровадженні ПДВ ціни незначно підвищуються і лише фактори поза межами фіскальної політики (психологічні чинники, стадія економічного циклу тощо) можуть призвести до інфляції [22, с.23-24]. М. Даліч також звертається до оцінок МВФ, проведених у 1988 р. [23, 24], який здійснював порівняння динаміки змін цін до та після впровадження ПДВ: у 22 країнах із 35 досліджуваних ПДВ не вплинув на ціни, тоді як в 6 країнах ціни почали зростати швидше (при цьому у 5-ти із них ціни активно зростали ще до запровадження ПДВ).

Купуючи товар за нетто-ціною $Р_0$ в сумі 1000,00 грн., компанія платник ПДВ при ставці ПДВ у 20% отримує право на податковий кредит в сумі 200,00 грн. (показник $ПДВ_{Р0}$ на рис. 1.4). У будь-якого підприємства є ще інші витрати ($ІВ_{пдв}$), що складаються із придбаних запасів, робіт, послуг, що зазвичай також оподатковуються ПДВ, та амортизації, що є часткою первісної вартості основного засобу, при купівлі якого також виник податковий кредит. Нехай показник $ІВ_{пдв}$ становить 325,00 грн, а отже пропорційно отриманий кредит з ПДВ становив 65,00 грн (показник $ПДВ_{ІВ}$ на рис. 1.4).

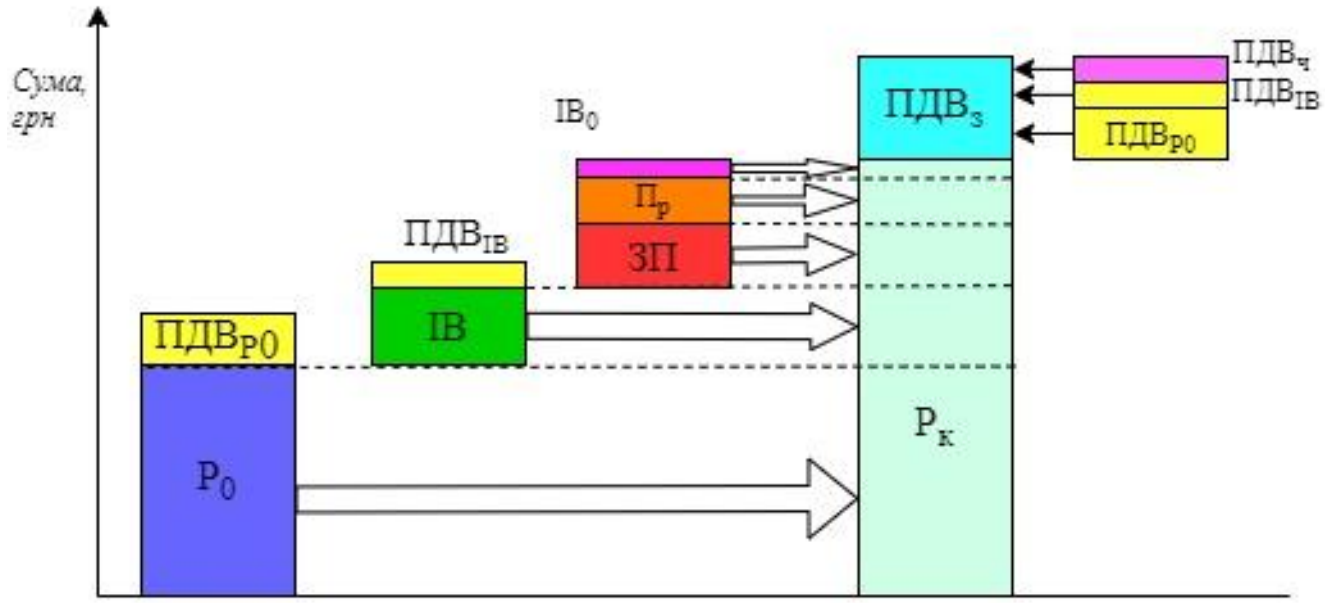


Рис. 1.4 Відображення природи зобов'язання з ПДВ при формуванні нетто-ціни реалізації

Джерело: розроблено автором

Витрати $ІВ_0$ та витрати на заробітну плату та нарахування на неї (ЗП) також прямо чи опосередковано включені до кінцевої ціни реалізації. В нашому прикладі (див. табл.1.1) сума таких витрат становить 275,00 грн та 30,00 грн відповідно.

Враховуючи кінцеву нетто-ціну реалізації ($Р_к$) в сумі 1750,00 грн, прибуток (Пр) становить 120,00 грн. Загальна сума зобов'язань з ПДВ (показник $ПДВ_З$ на рис. 1.4) становить 350,00 грн. Чисті зобов'язання з ПДВ ($ПДВ_ч$) становлять 85,00 грн та розраховуються за формулою 1.4.

$$ПДВ_ч = ПДВ_З – ПДВ_{Р0} – ПДВ_{ІВ} \quad (1.4)$$

$ПДВ_ч$ – чисті зобов'язання з ПДВ при купівлі-продажу одиниці товару;
$ПДВ_з$ – загальна сума зобов'язань з ПДВ згідно кінцевої ціни реалізації одиниці товару;
$ПДВ_{Р0}$ – кредит з ПДВ, отриманий при купівлі одиниці товару;
$ПДВ_{ІВ}$ – кредит з ПДВ, отриманий при придбанні інших витрат ($ІВ_{ПДВ}$ із формули 1.3), що були перенесені на одиницю товару.

Таблиця 1.1

Приклад формування зобов'язань з ПДВ в процесі купівлі-продажу одиниці товару

Складові ціни реалізації $Р_к$	Сума, грн	Сума ПДВ розрахована для складової ціни реалізації згідно ставки 20%	Коментар щодо сум, відображених у колонці 3
1	2	3	4
$Р_к$	1750,00	350,00	Сума зобов'язання з ПДВ, нарахована на кінцеву ціну реалізації.
$Р_0$	1000,00	200,00	Отримано податковий кредит в сумі 200.00 грн.
$ІВ_{пдв}$	325,00	65,00	Податковий кредит, отриманий при купівлі матеріалів, послуг, робіт, основних засобів, частково перенесена первісна вартість яких включена до кінцевої ціни реалізації.
ЗП	275,00	55,00	Нарахований ПДВ на частково перенесену вартість витрат на оплату праці.
$ІВ_0$	30,00	6,00	Нарахований ПДВ на інші витрати, при виникненні яких не було отримано кредит з ПДВ.
Пр	120,00	24,00	Нарахований ПДВ на прибуток, отриманий від реалізації одиниці товару.

Джерело: розроблено автором

Легко бачити, що показник $ПДВ_ч$ рівний значенню нарахованого ПДВ на суму показників ЗП, $ІВ_0$ та Пр (55,00 грн + 6,00 грн + 24,00 грн.). Тому $ПДВ_ч$ може бути також розрахований за формулою 1.5:

$$ПДВ_ч = с \times (ЗП + ІВ_0 + Пр), \quad (1.5)$$

с – ставка ПДВ;
ЗП – витрати на оплату праці;
$ІВ_0$ – всі інші витрати (не пов'язані із кредитом з ПДВ);
Пр – прибуток.

Згідно наведеного прикладу (див. табл. 1.1), державний бюджет сумарно отримає чистими 85,00 грн. ПДВ, що за своєю суттю був нарахований на суму прибутку та витрат на заробітну плату.

Розглядаючи природу зобов'язань з ПДВ, окрему увагу варто приділити особливостям оподаткування податком при імпорті товарів.

На дату подання митної декларації (надалі – «МД») у імпортера виникають зобов'язання з ПДВ [25, ст.187.8], база оподаткування яких не може бути нижчою за митну вартість товарів [25, ст. 190.1], що в більшості випадків є майбутньою собівартістю імпортованих запасів [26, Розділ III; 15]. Згідно абзацу 2, ст. 198.2 ПКУ, сплачену при імпорті товарів суму ПДВ відносять до податкового кредиту, хоча за своєю природою вона є попередньо сплаченою сумою зобов'язань з ПДВ [25].

Тобто при веденні діяльності, імпортери при реалізації ввезеного із закордону товару сплачують всю суму зобов'язання з ПДВ, нараховану на кінцеву ціну реалізації, за виключенням частини податкового кредиту компоненту $ПДВ_{ІВ}$ (див. рис. 1.4), що був отриманий за рахунок придбання інших витрат у резидентів платників податку. Такі особливості обліку та адміністрування так званого «імпортного» ПДВ дозволяють уникати деяких недобросовісних податкових схем та оптимізують надходження до державного бюджету.

На наш погляд, в контексті оподаткування податком на додану вартість, визначення доданої вартості як бази оподаткування не залежить від обраного способу нарахування ПДВ. При застосуванні адитивних методів передбачається, що на кожному етапі створення доданої вартості буде сплачуватись певна сума ПДВ [11, с. 34-35]. В такому випадку, сплачена продавцем сума ПДВ входитиме до компонентів $Р_0$ та $ІВ_{пдв}$ при визначенні покупцем наступної ціни продажу, а тому значення показників $Р_0$ та $ІВ_{пдв}$ також не входитиме до бази оподаткування ПДВ. Натомість показники ЗП, $ІВ_0$ та Пр залишатимуться об'єктом оподаткування ПДВ. Прямий метод віднімання передбачає нарахування ПДВ на різницю між обсягом реалізації та обсягом закупівель, що відображає формула (1.6), перетворена із формули (1.3):

$$Р_к – Р_0 – ІВ_{пдв} = ЗП + ІВ_0 + Пр \quad (1.6)$$

$Р_к$ – кінцева ціна продажу товару / готової продукції;

$Р_0$ – ціна придбання (товару, сировини, матеріалів);
ЗП – витрати на оплату праці;
$ІВ_{ПДВ}$ – витрати (окрім $Р_0$) при купівлі яких підприємство отримує кредит з ПДВ;
$ІВ_0$ – всі інші витрати (не пов'язані із кредитом з ПДВ);
Пр – прибуток.

Незважаючи на немалий інтерес науковців XVIII-XIX століть до природи доданої вартості, у той час вона не стає об'єктом оподаткування. Основними податками в той історичний проміжок часу були податок з продажу, прибутковий податок та різні акцизи [11, с.23]. На наш погляд, додана вартість (безвідносно до її сучасного визначення) не розглядалась як об'єкт оподаткування у зв'язку із недостатнім розумінням процесу її формування, що в свою чергу пов'язано із повністю ручним веденням бухгалтерського обліку, неможливістю обробки та перевірки великих масивів інформації та ефективного аналізу взаємозалежності одних фінансових показників від інших.

Розвиток облікових систем дозволив бізнесу чітко прослідковувати процес формування кінцевої ціни реалізації та відслідковувати витрати, понесені підприємством в процесі діяльності, а також співвідносити їх на одиницю товару згідно формул (1.2) та (1.3), які відображають об'єктивно існуючу природу доданої та перенесеної вартостей.

На наш погляд, сьогоднішня модель обліку та адміністрування податку на додану вартість можуть бути більш досконалими враховуючи можливості сучасних інформаційних систем. Позаяк, останні ще не досягли того рівня свого розвитку, щоб ідеально розраховувати зобов'язання з ПДВ (враховуючи в тому числі поділ витрат на компоненти $ІВ_{ПДВ}$ та $ІВ_0$) та ефективно контролювати процес їх справляння та обліку на основі кредитного методу. Застосування інших методів розрахунку ПДВ на практиці також потребуватиме деяких можливостей облікових систем (наприклад, можливість автоматичного розрахунку в системі обліку доданої вартості та її елементів для кожної одиниці продукції при застосуванні прямого та непрямого адитивних методів).

Об’єктивно існуюча природа доданої та перенесеної вартостей в системі ціноутворення, а також процес створення доданої цінності в процесі трансформації капіталів підприємства є рушіями постійної трансформації облікових систем.

1.2. Технологічні трансформації систем підтримки прийняття рішень та електронної обробки даних в частині фінансового обліку

Сучасний світ характеризується високою динамікою створення та впровадження технологічних інновацій. Технологічні уклади, що відображають рівень розвитку суспільства, і технології (що забезпечують високий рівень життя в деяких країнах) все більше змінюють один одного. Сьогодні зміни в різних сферах життя (включно з державним управлінням, охороною здоров'я, соціальними послугами, традиціями, культурою) суттєво впливають на ступінь розвитку та впровадження технологічних інновацій в економічну діяльність.

У наш час технологічні інновації створюються, поширюються та змінюються надзвичайно швидко, що впливає на прискорення змін у технологічній парадигмі. Зважаючи на високі темпи технологічної трансформації, такі зміни привертають все більше уваги науковців з точки зору впливу на економічне середовище, бізнес-процеси та інформаційні системи, в тому числі системи підтримки прийняття рішень (надалі – «СППР»), які «не встигають» за інноваціями.. Бухгалтерські програми вбудовані в СППР як самостійні модулі обробки даних та вимагають постійного вдосконалення свого функціонального наповнення та зв'язків із іншими компонентами СППР з метою повного врахування всіх можливих процесів і змін, що супроводжують бізнес.

Термін «еволюція» по відношенню до СППР вперше було запропоновано Дж-К Курбаном, Й. Граєвим та Дж.Толові [27]. Д. О'Лірі, Ф. Берштейн, К. Холсапл зібрали та описали ключові роботи вчених з розробки DDS та визначили дванадцять причин їх еволюції. Автори влучно зауважують, що всі ці роботи зосереджені на змінах як таких, а не на їх причинах [28].

В контексті розвитку бухгалтерського обліку варто виділити чотири складові, які нерозривно пов’язані одна з одною: обсяг інформації, швидкість її обробки, спосіб фіксації (запам’ятовування, зберігання) та методологія ведення власне обліку.

Облік процесів економічної діяльності виник через необхідність фіксувати та відтворювати інформацію про господарські операції. В давньому світі всі необхідні облікові дані фіксували на стінах будівель, скульптурах, глиняних, мідних чи дерев’яних дощечках. Пізніше це стали робити на шкірі та папері [29, с.13-17].

Щоб полегшити суто математичні, розрахункові дії при веденні господарських операцій, людство знаходило нові засоби обробки інформації, як-то квікус (пристрій древніх інків) чи інші пристосування [29, с.12]. Одним з таких засобів, що полегшували здійснення розрахунків, також можна вважати винайдення арабських цифр, що до XV століття поширились майже всім світом [30, с.64].

Від початку другої промислової революції обсяг інформації подвоювався кожні десять років [31, с.5066]. Все більших зусиль потребувала не лише обробка даних, але й її фіксація та зберігання з можливістю легкого наступного доступу до неї. Ці ключові проблеми стали поштовхом до розвитку систем та засобів, що полегшували в тому числі й бухгалтерську діяльність (див. табл. А.1, Додаток А).

Одним з перших засобів обробки даних була розроблена у 1880-х роках Вільям Берроуз калькуляторна машина [32]. Подібного роду застосунки все ще не могли фіксувати (запам’ятовувати) результати, але вже суттєво спрощували бухгалтерські процедури, забезпечуючи їх швидше виконання та більшу точність.

Незадовго після винаходу В. Берроуза, Герман Голлеріт розробляє перфокарткову машину для пришвидшення перепису населення США [33]. Такі машини не лише записували інформацію, пробиваючи в картках набір отворів, але також могли її зчитувати. Г. Голлеріт вирішив застосувати ідею із перфокартами у приватному бізнесі, коли заснував компанію IBM, що сприяло поширенню використання перфоркартних машин бізнесом із 1907 року.

Таким чином, зі збільшенням обсягів інформації, що використовувалась в процесах прийняття рішень, все більша увага приділялась питанням її обробки та зберігання. Кожне нове рішення щодо цих ключових моментів по відношенню до

обробки даних та використання їх в цілях бухгалтерського обліку забезпечувало наступні етапи розвитку бізнесу та можливості його ведення, що, в свою чергу, викликало наступне збільшення кількості інформації, для обробки та зберігання якої з часом не вистачало наявних технічних засобів. Назвемо це «парадоксом інформації в економіці».

До кінця XIX – початку XX століття механічні засоби обробки та зберігання даних справлялись зі своїми функціями, проте у період після Другої світової війни відбулись якісні економічні, організаційні, управлінські й технологічні зміни, що заклали основи для трансформації ведення обліку даних на підприємствах. До таких чинників можна віднести наступні:

- активний розвиток ринку кінцевого споживача, що стало основою для збільшення виробництва як такого та відбилось на обсягах та різноманітності господарських операцій;
- «маркетингові війни» великих корпорацій (наприклад, Pepsi та Coca Cola), для «ведення» яких потрібно було обробляти та аналізувати все більше облікової та статистичної інформації, особливо інформації щодо зовнішнього економічного середовища;
- зародження глобалізаційних процесів, як основи розвитку транснаціональних та багатонаціональних компаній, а також зведеного обліку й консолідації звітних даних;
- розвиток комп'ютерної техніки і створення новітніх технологій обробки великих масивів даних.

Саме останній чинник став знаковою межею між проявом двох епох у здійсненні обробки даних та ведення бухгалтерського обліку діяльності компаній, зокрема:

- з використанням механічних засобів обробки та зберігання інформації. Цей період розпочався з виникненням потреби в обліку господарських операцій (6-4 тис. до н.е.) [29, с. 12-15] та так чи інакше триває й до нині;
- з використанням електронних (електричних) обчислювальних машин та приладів – від 50-х рр. XX століття по сьогодні.

Яскравим прикладом зміни технології обробки даних стало придбання компанією General Electric у 1954 році за порадою Arthur Anderson нового приладу для обробки даних – Universal Automatic Computer (надалі – «UNIVAC»), який за задумом, завдяки магнітній стрічці мав обробляти більші обсяги даних, ніж перфокартні машини IBM. В 1955 р. розпочато використання UNIVAC, виконував окремі функції промислового контролю та планування, а також розрахунку заробітної плати, що спершу займало 40 годин часу [34]. Все ширше запровадження нової технології обробки даних у середині XX століття ознаменувало нову епоху у веденні бухгалтерського обліку на підприємствах.

Разом з тим, питання ефективності використання UNIVAC викликало сумніви. Впроваджувати та підтримувати такі системи було надзвичайно важко з декількох причин. По-перше, майже кожен новий проект був унікальним та не мав аналогів. По-друге, на той час в розпорядженні програмістів були лише «нулі та одиниці», адже мови програмування високого рівня лише починали розвиватись [35, с. 25]. По-третє, спеціалістів із впровадження таких систем було дуже мало, а існуючі недостатньо розумілись на тонкощах методології бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи, період 1950-60 рр. XX століття для розвитку інформаційних систем можна назвати «періодом появи перших виконавчих інформаційних систем». Головною ознакою таких систем було те, що всі вони були унікальними та розроблялись під кожного клієнта, мали різну архітектуру, набір команд та принципи функціонування.

Ключові зміни в обробці масивів даних відбулись з появою у 1960-х рр. лінійки великих комп'ютерів (mainframes) System 360 від IBM, випуск яких було поставлено на потік, проте належного програмного забезпечення поки що розроблено не було. Це заклало основу для наступного розвитку більш універсальних інформаційних систем. Завдяки mainframes System 360 з'явилася можливість формувати структуровані, періодичні звіти. Деякі моделі підтримували розрахунки в режимі реального часу із віддаленими користувачами, розподіл часу та одночасне їх використання декількома користувачами [36]. Почалася активна розробка систем обліку даних та оброблення транзакцій, що забезпечували надання даних для цілей управління.

Завдяки подальшому розвиткові управлінських інформаційних систем та їх апаратного забезпечення, наприкінці 1960-х рр. XX століття виникають системи підтримки прийняття рішень (СППР).

На думку науковців П.Кіна і Ч. Штабеля початок концепції СППР був закладений із розвитком двох напрямків – теоретичних досліджень у створенні алгоритмів прийняття рішень (здійснювались в кінці 1950-х – на початку 1960-х рр. XX століття) та створення обчислювальних систем інтерактивного характеру (здійснювались у 1960-х рр.) [39]. Результатом такого розвитку стала поява публікацій наприкінці 1960- х рр. про системи управлінських рішень, СППР та комп'ютеризовані системи стратегічного планування (наприклад, Ferguson iJones 1969 р. [40]).

У 1971 р. Майкл С. Скотт Мортон видав книгу «Системи управлінських рішень: підтримка прийняття рішень, що базується на комп'ютерах». М. Мортон фокусується можливостях комп'ютерних систем та програм здійснювати допомогу менеджерам при прийнятті ключових рішень.

Під кінець 70-х рр. XX століття проблеми теорії та практики застосування та розвитку СППР, розподілу та обміну інформацією все ширше обговорювалися на академічних конференціях. В даній сфері особливо впливовими були науковці Массачусетського технологічного інституту – П. Кін та Майкл Скотт Мортон, підручник яких, «Системи підтримки прийняття рішень: організаційні перспективи», надав вектор розвитку у сфері проектування, оцінювання та аналізу СППР [39, с.111-113].

Іншими науковцями також приділялася належна увага застосуванню СППР. Зокрема, Бончек, Холсаппл і Вінстон 1981 р. в книзі «Основи систем підтримки прийняття рішень» описали та обґрунтували чотири вагомі складові всіх СППР:

1) мовна система (LS) – інформація, що можуть бути прийнятими СППР;

2) система презентації (PS) – дані, які в принципі можуть бути згенеровані СППР;

3) система знань (KS) – інформація, яка нагромаджуються та зберігаються у СППР;

4) система опрацювання проблем (PPS), що докладає зусиль щодо розпізнання і розв'язання проблем протягом використання СППР [37, с.16-18].

Значним недоліком першим СППР було те, що структура даних у них представлялась у вигляді таких типів баз даних:

- мережевих: кожна категорія записів одного рівня могла бути прописана в двох різних ієрархіях вищого рівня;
- ієрархічних: дані записувались в ієрархічному порядку, від вищого рівня до нижчого, часто являючи собою довгі і складні ланцюжки.

Всі такі моделі були надзвичайно складними в розумінні, підтримці, а отже у використанні та ефективності. Ці фактори ускладнювали розробку такої інформаційної системи, що забезпечувала б не лише формування звітів, але й могла б підтримувати та супроводжувати ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

В якості ілюстрації труднощів у застосуванні перших СППР наведемо умовний приклад. Фірма веде розрахунки з постачальниками. Підставою для відображення бізнес-операцій в системі обліку є акт виконаних робіт або виписка банку в частині надходження платежу за договором. Операція відображається на відповідних бухгалтерських рахунках, залежно від порядку дій контрагентів. В окремих документах міститься інформація про кількість і вартість товару, а також розраховані податки. Придбані товари в подальшому реалізуються за їхньою собівартістю, що визначається цінами закупівлі та додатковими витратами під час придбання. У той же час на банківському рахунку компанії відбуваються постійні зміни у зв’язку з надходженням коштів та сплатою рахунків компанії, сотні документів ініціюють кредитування чи дебетування банківського розрахункового рахунку компанії. Відповідно постає питання щодо умов, які мають дотримуватися, щоб інформаційна система допомагала вести бухгалтерський облік операцій. Недостатньо лише отримувати вхідну інформацію та елементарно її обробляти. Важливим аспектом при цьому є те, наскільки інформація за всім набором операцій зв’язана між собою і наскільки цілісно вона представлена в базі даних.

Вказаний аспект роботи систем обробки даних почав вирішуватись із появою реляційних баз даних (моделей даних), що вперше були описані у 1970 р. Едгаром Коддом у статті «Реляційна модель даних для великих разом використовуваних банків даних» [38]. В реляційній моделі даних вся інформація зберігається у вигляді таблиць

(стовпчиків та рядків), які мають ключові поля у формі унікальних ідентифікаторів кожного запису. Всі таблиці пов’язані між собою: ключ чи частина ключа однієї таблиці є полем або частиною складного ключа іншої таблиці. Звісно, що такий підхід суттєво спрощував обробку даних для цілей бухгалтерського обліку та формування складних аналітичних звітів.

Не менш важливим чинником розвитку СППР з часом стала швидкість оновлення інформації. До 1970-х рр. основним способом введення даних було їх зчитування з перфокарт або ручне (колективне) введення. Це впливало також на якість отриманої інформації. Відчутні зміни у цьому напрямі відбулись з появою електронного обміну даними[1] (надалі – «EDI»), що покращило синхронізацію між потоками запасів та потоками документів [41, с. 54].

У 1970-х рр., постачальники та покупці почали зв’язувати свої мейнфреймові комп’ютери щоб уможливлювати прямий обмін даними. Постачальники могли отримувати і формувати замовлення без паперового аналогу документа на закупівлю. Дані щодо залишків запасів на складах та дані з виробництва могли передаватись через EDI-зв'язок, завдяки чому замовлення можна було автоматично підтверджувати [42, с. 47].

Варто зазначити, що на початку запровадження такий обмін даними завдяки EDI був нестандартизованим та специфічним для кожної групи зв’язаних контрагентів. Для уніфікації передачі, у 1960-х рр. Європейською економічною комісією ООН було розроблено стандарти обміну повідомленням, що зокрема визначали фіксовані позиції елементів даних у паперових та електронних документах [41, с.54-55].

Впорядкування правил передачі інформації сприяло також електронному обміну даними з банківськими установами, в результаті чого був прийнятий акт «Про електронний обмін грошима» [43]. Враховуючи те, що банки мають значний вплив в економічному середовищі, використання ними будь-яких нових технологій сприяє їх активному поширенню серед інших учасників ринку. Зокрема завдяки розвиткові онлайн-банкінгу в 1990-х рр., клієнти почали працювати з електронною банківською

[1] EDI – Electronic Data Interchange

випискою, обробка якої на сьогодні є базовим функціоналом будь-якої бухгалтерської системи

В подальшому використання EDI сприяло тому, що бізнес-програми ставали все більше подібними одна до одної. Це помітила група співробітників IBM, які 01.04.1972 р. заснували компанію SAP[1]. Їх ключовою метою було створення і поширення стандартного програмного забезпечення, що охоплюватиме всі бізнес-процеси, а дані оброблятимуться в режимі реального часу, а не вночі, як до того. Такий підхід дозволяє не лише швидко отримувати необхідну інформацію, але й забезпечує реальне ведення бізнес-процесів не на папері, а з допомогою комп'ютерів. Саме тому комп'ютерний екран, за задумом творців SAP мав стати фокусом обробки даних [44].

Наведені вище події ознаменували завершення періоду перших СППР та початок етапу створення стандартизованих інформаційних систем, побудова бізнес-процесів у яких мало чим відрізняється для різних компаній. Важливим інструментом розробки стандартизованих СППР стали винайдені реляційні бази даних, поширення та стандартизація EDI.

Розвиток персональних комп'ютерів та Інтернету у 80-х рр. сприяв появі таких бухгалтерських СППР, що не потребували необхідності у купівлі цілих мейнфреймів. Першим таким продуктом стала бухгалтерська програма від компанії PeachTree Software [45].

На сьогодні важко уявити підприємство, що не має інформаційної системи бухгалтерського обліку. Електронний документообіг став невід'ємною частиною функціонування компаній, забезпечивши швидкий обмін документами між контрагентами, а також з державними органами.

Незважаючи на те, що технології досягли високого рівня розвитку, а обсягів пам'яті для зберігання масивів даних завдяки хмарним рішенням стало більше ніж достатньо, інформаційна система кожного підприємства часто складається із різних окремо встановлених систем.

[1] System Analysis and Program Development

Досліджуючи побудову та інтеграцію облікових систем, часто під «системою» розуміють набір правил за якими здійснюється керування інформацією (записів, документів) з метою отримання звітних показників. Показовою в цьому плані є праця Р. Ч. Лафліна [46], який досліджує проектування систем бухгалтерського обліку в конкретних контекстах підприємства.

Зважаючи на важливість «створення інтегрованої облікової системи як основи інформаційного забезпечення на підприємстві», Євдокимов В.В. у своєму дослідженні [47, с.23-25] уточнює поняття «інтеграція обліку» та «інтеграція обробки даних», аналізуючи праці багатьох вчених. Зокрема, під «інтеграцією обліку» автор розуміє усунення розбіжностей між різними видами обліку. Більшість авторів вказує на важливу роль техніки щодо забезпечення інтеграції в обліку, описують її як певну абстракцію, розкриваючи переважно філософський зміст поняття, але не сам процес та його особливості.

Б. Вайсенберг та Г. Анґелькор у своїй праці [48] досліджують особливості інтеграції бухгалтерського та управлінського обліків, згадуючи дві опції походження останнього: на основі бухгалтерського, або ж базуючись на окремому наборі облікових регістрів [48, с.3-4]. І. Первань та І. Дропуліч досліджують управлінський облік, що піддається впливу зі сторони інтегрованої інформаційної системи, яка розглядається як набір окремих систем (ERP-система та спеціалізоване програмне забезпечення[1]), що пов’язані між собою [49, с. 22]. В обох працях управлінський облік подається в контексті відокремленого набору даних, що повинен бути інтегрований із іншими задля формування повноцінного бачення ситуації на підприємстві та прийнятті управлінських рішень.

Окрім теоретичної складової розбудови інтегрованої системи обліку, чимало вчених присвятили свої дослідження технічним та інформаційним[2] передумовам цього процесу. Вільям Е. Маккарті ще 1978 році описує та аналізує модель обліку «сутність-відношення» (E-R)[3]» [50]. І хоча автор у своїй праці протиставляє таку

[1] Specialized Best of Bred systems applications
[2] Тут «інформація» вживається більше в значенні «база даних»
[3] Entity-relationship

модель даних до моделі подвійного запису [50, с. 503], подібного роду дослідження сприяли розвитку інформаційних облікових систем, що базуючись на взаємозв'язку між окремими сутностями, представленими в базі (базах) даних, відображають природу та функціонування бухгалтерського обліку.

Важливість архітектури даних досліджує К. Чапман, визнаючи, що способи використання інформації впливають на діяльність окремих підрозділів [51, с.151-169]. М. Норшідах та інші у своєму дослідженні розкривають сутність «інтеграції інформаційних систем» [52, с. 70-72] та звертають увагу, що вчені під цим поняттям мають на увазі як інтеграцію даних (найчастіше), так і інтеграцію функцій та процесів [52, с. 68].

Для оптимізації наявних інформаційних систем в частині створення логічної архітектури залежно від бізнес-моделі, компанії намагаються досягнути щоразу більшої автоматизації бізнес-процесів. Це дозволяє не тільки досягнути економії ресурсів на обробку даних, але й зменшує кількість допущених випадкових помилок, збільшує швидкість обробки даних, а отже й обсяг відображених в системі транзакцій. В якості прикладу зазначимо, що завдяки автоматизації бізнес-процесу інтернет-продажів, один бухгалтер може обробляти тисячі замовлень в день, оскільки до його функцій в такому випадку входитиме:

- завантаження розшифрувань щодо платежів або повернення коштів;
- усунення незначних помилок у сформованих замовленнях (наприклад, некоректне списання бонусів);
- проведення масових платежів;
- формування податкових документів;
- запуск операції вирівнювання[1] (співвіднесення) платежів із дебіторською заборгованістю;
- визначення сальдо по рахунках.

Також варто навести випадки, які пов'язані з наявністю складних ситуацій в обробці даних в СППР. Зокрема, вузьким місцем в автоматизації облікових процесів

[1] В термінології SAP, операція вирівнювання (clearing procedure) – особлива операція, що на технічному рівні дозволяє чітко співвідносити дебетові та кредитові позиції окремих бухгалтерських рахунків.

завжди залишаються операції з перенесення даних з паперових документів до облікової системи. Наприклад, заявки на повернення коштів за повернутий товар, обробляються вручну, тоді як один бухгалтер фізично не може обробляти більше 200-300-ти таких заявок в день. Також вручну вводяться акти за надані послуги оренди, комунальні, експлуатаційні, маркетингові послуги, основний обсяг яких надходить в останні дні кожного місяця. Ці документи мають бути введені до системи якнайшвидше, адже від цього залежить формування звітних даних, в тому числі для державних органів, що мають визначені терміни їх подачі.

Фактор пандемії COVID-19 у 2020 році не зміг переломити «паперову» проблему, але став передумовою до більш швидких структурних змін та підходу до електронного документообороту. На сьогоднішній день лише банківська виписка та розшифровки до неї є електронним первинним документом, що використовується всіма підприємствами. В окремих країнах (зокрема в Україні) в електронній формі також подаються податкові документи.

При недостатньому використанні електронних засобів ведення обліку (а також при слабкій моделі адміністрування ПДВ), компанії можуть маніпулювати даними звітності, що призводить до невідповідності податкових показників між торговими партнерами [53, с.551]. Одним з таких наслідків може бути відображення завищених цін закупівлі, що у фінансовому обліку призводить до зменшення зобов’язань з ПДВ та з податку на прибуток.

Вважаємо, що протягом найближчого десятиліття «паперову» проблему документообігу буде викорінено внаслідок об’єктивної дії наступних чинників:

- розвиток економіки, отже обсяг інформації, буде надалі зростати. Обробляти великі масиви даних з використанням паперових підтверджуючих документів буде щоразу важче;
- інформація, що має електронну форму, легше піддається контролю та аналізу з боку державних органів;
- фактори пандемії, війни та роботи в дистанційному режимі, за яких багато підприємств змушені відправляти своїх працівників працювати віддалено з дому, вимагає створення нових та зручних способів обміну даними.

Зважаючи на наведені вище чинники, роль бухгалтера все більше концентруватиметься на контролі даних щодо бізнес-процесів, їх аналізі, формуванні звітності та участі в процесах прийняття рішень. Незважаючи на те той факт, що штучний інтелект уже закладений у процеси функціонування облікових систем (наприклад, SAP ERP) [54, Intelligent Technologies], він ще довго не замінить реального користувача, оскільки часто трапляються ситуації, коли потрібне прийняття нестандартного, або нелогічного рішення з точки зору налаштованих алгоритмів бізнес-процесу. Прикладом такої ситуації є процес повернення коштів клієнту при інтернет-продажах. Щоб уникнути помилок при поверненні коштів, найкращим рішенням на практиці є реалізація наступного алгоритму:

1) товар повертається на склад;

2) при потраплянні в облікову систему відбувається аналіз на предмет того, чи було сплачено дане замовлення;

3) якщо замовлення оплачене, тоді воно є таким, для якого варто повернути суму коштів, яка відображена в бухгалтерських проводках;

4) бухгалтер при отриманні відповідних документів ініціює повернення коштів клієнту.

Проте бувають випадки, коли компанія із надання послуг перевезення «загубила» товар, який був повернутий клієнтом. На складі реальний товар відсутній, а отже за бухгалтерськими проведеннями повернення також не відбулось. З боку клієнта має місце вимога отримати назад свої кошти. При цьому для алгоритму облікової системи не існує підстав для повернення коштів. Таку проблему може вирішити лише користувач, ініціюючи повернення коштів покупцю та внесення необхідних даних в систему обліку. В Україні така ситуація також обумовлює додаткові дії при відображенні такої операції в податковому обліку. Окрім цього, така ситуація потребує механізму заборони повернення коштів системою у випадку, якщо товар все-таки буде повернуто на склад перевізником, а отже в обліковій системі відобразиться його наявність.

На основі вище наведених прикладів можна сформулювати такі аксіоми автоматизації облікових процесів:

1) **чим більше первинних електронних документів – тим швидше** відбувається процес прийняття рішень та формування звітних показників;

2) **чим менше «якщо»** передбачено в алгоритмі обліку бізнес-процесу – **тим краще** він працює і безпомилково обробляє більші масиви даних;

3) **облікова система – не штучний інтелект**. Тобто хороший алгоритм повинен забезпечувати абсолютно безпомилкову обробку більшості транзакцій, залишаючи окремі особливі випадки на розгляд користувача.

1.3. Вплив архітектури інформаційної системи підприємства на розрахунки за ПДВ

Існування універсального програмного продукту, що забезпечуватиме всі облікові потреби підприємства неможливе з ряду причин:

Проблема ресурсів. Існує безліч компаній, великих та малих, кожна з яких займається окремими напрямками господарської діяльності, часто дуже специфічними. Підтримка та розвиток облікової системи, що може виконувати абсолютно всі бізнес-вимоги, є економічно недоцільними. Тому історично програмне забезпечення (надалі – «ПЗ») для обліку диференціювалось в окремі кластери, кожен з яких відносно самостійно розвивається до цього часу. Прикладами таких кластерів є ERP-системи, малі облікові системи, системи складського обліку, системи роздрібної торгівлі, тощо.

Проблема різноманітності правил обліку. В кожній країні склались свої правила обліку, який часто також є не повністю інтегрованим.

Проблема конкуренції. Фірми-розробники ПЗ намагаються сконцентруватись на вирішенні обмеженого кола потреб клієнтів, тим самим роблячи свій продукт конкурентним у відповідній ніші. Це призводить до паралельного існування подібних за функціональними можливостями облікових програм (наприклад, в Україні однакове функціональне забезпечення мають BAS Accounting, Parus, SAP Business One, Athena та ін.).

Зважаючи на різноманітність облікових програм, перед компанією, що розвивається, періодично постає проблема вибору/заміни таких програм, їх інтеграції

в межах архітектури інформаційної системи підприємства, а також, як наслідок, інтеграції облікових даних та процесів, що породжуються в різних системах.

На початку свого розвитку більшість компаній ведуть облік діяльності в програмному продукті MS Excel, або в малій обліковій системі, або одночасно в обох (див. рис. 1.5). Під малою обліковою системою (надалі – «МОС») маємо на увазі програмний продукт, часто широко поширений серед малих підприємств окремої країни, що не потребує значних витрат на встановлення та підтримку і забезпечує ведення бухгалтерського обліку та формування звітних показників згідно локальних вимог законодавства.

МОС та MS Excel формують базову інформаційну систему (надалі – «БІС») більшості малих та середніх підприємств (див. рис. 1.5). На технічному рівні ці дві компоненти БІС часто не інтегровані, а MS Excel служить додатковим засобом збереження та обробки інформації.

Зі збільшенням капіталу компанії, збільшується також обсяг та різноманітність транзакцій, що пов’язано із більшими обсягами реалізації товару. Як наслідок, виникає потреба у більш складному обліку руху запасів, що забезпечує система складського обліку та/або ERP-система, що полегшує функціонування МОС.

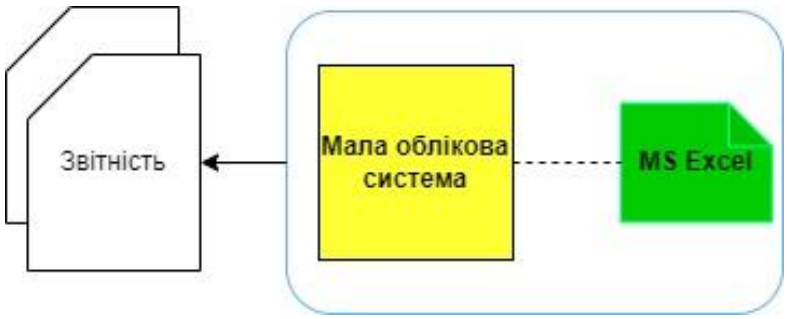


Рис. 1.5. – Базова інформаційна система підприємства

Джерело: розроблено автором

Зазвичай таку розбудовану інформаційну систему підприємства (див. рис. 1.6) називають децентралізованою [55, с. 313, 315] з огляду на такі критерії, як ступінь централізації обробки інформації та структуру побудови. На нашу думку, з позиції ведення обліку, таке формулювання не зовсім коректне, адже повнота бухгалтерського

балансу, як основи господарської діяльності, дотримується в одній (центральній) програмі – малій обліковій системі. Український бізнес таку концепцію побудови інформаційної системи часто називає «зоопарк», маючи на увазі, що бухгалтерам доводиться постійно маневрувати між обома системами, ERP та МОС, підтримуючи ведення операцій в обох системах. Дослідницька аналітика свідчить, що подібного роду поєднання ERP-системи та МОС зустрічається не лише в Україні, але й у багатьох європейських компаній.

Рис. 1.6. Архітектура інформаційної системи підприємства по типу «зоопарк»

Джерело: розроблено автором

Основною причиною появи ERP-системи поряд із малою (рис. 1.6) є необхідність ведення обліку запасів та/або недостатність ресурсів на розгортання повноцінної ERP-системи. У МОС в такому випадку потрапляють лише зведені бухгалтерські проведення по рахунках запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, товарів, тощо (табл. Б.2, Додаток Б).

Досить часто концепцію «зоопарк» можна зустріти у підприємств роздрібної торгівлі, що пов’язано із надзвичайно великою кількістю транзакцій протягом операційного дня: інтернет-замовлень, товарних чеків на продаж та повернення. На рис. 1.6 відображено такі транзакції, їх взаємозв’язок та вплив на формування податкових документів.

Разом з тим, в Україні саме у підприємств роздрібної торгівлі при використанні концепції «зоопарк» виникає ряд проблем та недоліків, які включають:

а) ризик неповноти відображення операцій в ERP-системі;

б) арифметичні неточності в бухгалтерських проведеннях;

в) ризик неповноти даних у малій обліковій системі.

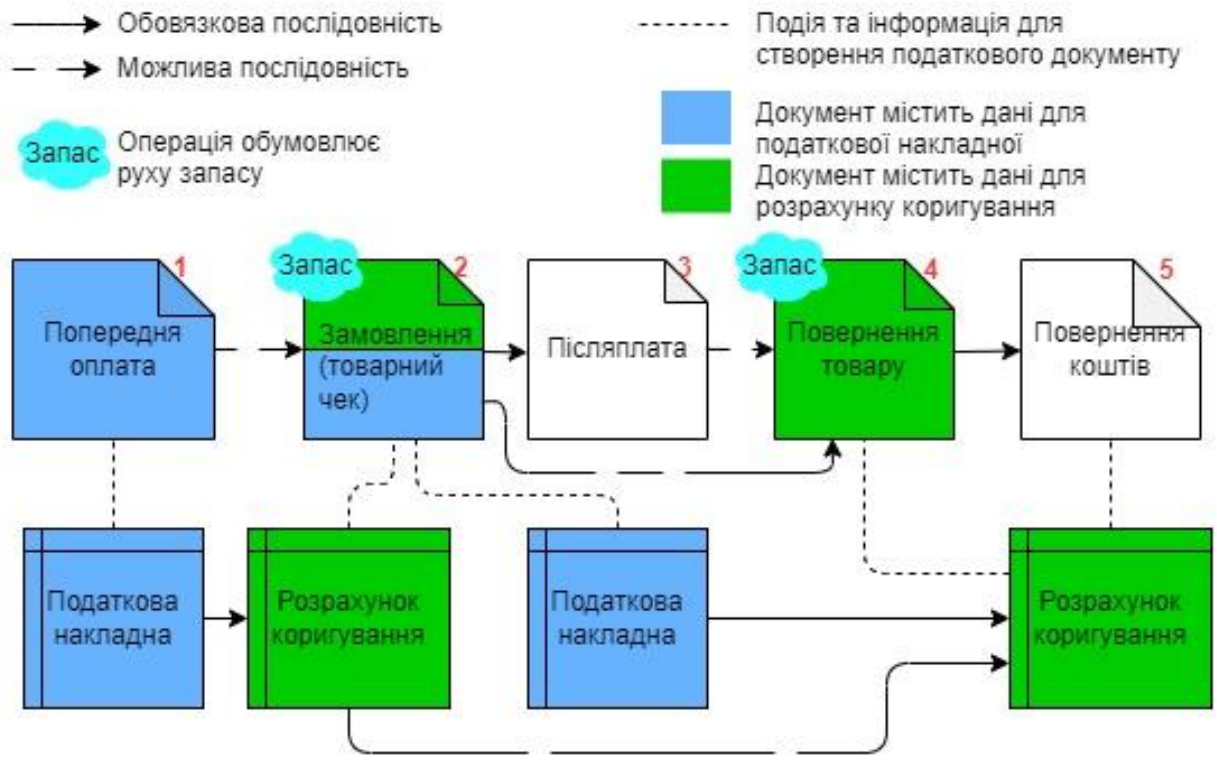


Рис. 1.7. Потік операцій (документів) при роздрібних продажах

Джерело: розроблено автором

Ризик неповноти відображення операцій в ERP-системі.

Впроваджуючи ERP-систему, підприємство має на меті розвантажити (малу) основну облікову систему, продовження експлуатації якої свідчить про відсутність необхідності повністю переносити облікові процеси в ERP-систему.

Окрім обліку розрахунків із кінцевим споживачем, до ERP-системи іноді «мігрує» і облік та контроль пов'язаних із ПДВ операцій, якщо норми чинного законодавства зобов'язують до цього. Такими передумовами можуть бути:

- функцію податкових документів виконують первинні облікові документи (інвойс, аванс, акт на повернення товару, товарний чек);

- тригером для створення податкового документу є поява первинних облікових документів, що пов’язані між собою та оформлюються у суворому хронологічному порядку.

- необхідність формувати окремі податкові документи із детальною інформацією щодо номенклатури, ціни та кількості товарів;

- окремі випадки визначення бази оподаткування ПДВ виходячи із собівартості товарів, або їх цін придбання.

На прикладі українського законодавства, розкриємо сутність причин, що обумовлюють облік пов’язаних із ПДВ у ERP-системі, якщо така існує поряд із МОС (див. рис. 1.6):

а) кожна операція з реалізації товарів або отримання авансу супроводжується формуванням податкової накладної (надалі – «ПН») з детальним переліком номенклатури, кількості та цін [25, ст. 187 п.1, ст.201 п.1; 56].

б) при списанні непридатних для подальшого використання/реалізації товарно-матеріальних цінностей, підприємство зобов’язане нарахувати компенсуючі зобов’язання з ПДВ [25, ст. 198, п.5] та сформувати ПН з типом причини 13 [56]. В такому разі «база оподаткування за товарами/послугами визначається виходячи із з вартості їх придбання» [25, ст. 189, п.1].

в) згідно ст. 201 п.4 ПКУ [25] «платники податку у разі здійснення постачання товарів/послуг, база оподаткування яких, визначена відповідно до статей 188 та 189 цього Кодексу, перевищує фактичну ціну постачання таких товарів/послуг» повинні нараховувати додаткові зобов’язання за ПДВ, що оформлюються окремим податковим документом. Базою для оподаткування в таких випадках є різниця між ціною придбання та ціною продажу [25, ст. 188, п.1].

г) зміна ціни реалізованих товарів, їх повернення або повернення авансу супроводжується формуванням розрахунків коригування (надалі – «РК») до ПН [25, ст. 192 п.1].

При невеликому обсязі транзакцій, що характерно для оптових продажів, такі норми українського податкового законодавства можуть не обумовлювати перенесення пов’язаних із ПДВ процесів у ERP-систему. З іншої сторони, незначна кількість

продажів не спричиняє необхідності розгортання такої системи. Інша ситуація у підприємств роздрібної торгівлі. Так як повне відтворення операцій, пов'язаних із роздрібними продажами (див. рис. 1.7), обумовлюватиме також необхідність відображення інші облікових процесів та збільшуватиме потреби в ресурсах, в таблиці Б.1 (Додаток Б) перелічені аргументи для кожної із операцій щодо її відображення чи не відображення в ERP-системі.

Арифметичні неточності в бухгалтерських проведеннях МОС

Найважливішою інформацією, яку МОС повинна отримувати із ERP-системи, є суми для бухгалтерських проведень. Останні перевіряються бухгалтерами, аудиторами, а також податковими органами. Проте з огляду на різні підходи до розрахунку та контролю сум у МОС та ERP, іноді виникають малі проблеми, що приносять великі незручності та спричиняють збільшення затрат часу на їх аналіз та усунення.

З позиції розрахунку сум для первинних документів та бухгалтерських проведень, основна проблема компаній роздрібної торгівлі полягає у тому, що ціноутворення у них ведеться від брутто-значення. В той же час в бухгалтерському обліку окремо слід відображати нетто-суму продажу та суму ПДВ (див. табл. Б.2, Додаток Б), що релевантно для кожного окремого первинного документу (товарний чек, інтернет-замовлення).

Згідно поточного формулювання українського законодавства [25, ст.201.4; 56], при формуванні зведеної ПН за щоденними підсумками операцій (до якої потрапляють всі дані щодо продажів за день) відображають нетто-ціну (із можливістю ведення більше двох знаків після коми) та суму ПДВ, розраховану виходячи із податкової бази для кожного унікального товару з його ціною. Такий підхід призводить до наступних наслідків:

а) сума доходу та ПДВ в кожному окремому документі розрахована правильно. Розрахована сума ПДВ відображається у товарних чеках, що видаються кінцевому споживачеві;

б) маючи загальну брутто-вартість згідно всіх первинних документів за день, суму ПДВ для кожної зі ставок ПДВ не можливо звірити шляхом застосування формули (1.7).

$$\sum \text{ПДВ} = \frac{Д_{\text{брутто}}}{c+100} \times c \qquad 1.7$$

Σ ПДВ – сума ПДВ;
$Д_{\text{брутто}}$ – дохід разом із ПДВ (сума дебіторської заборгованості);
с – ставка ПДВ.

Згідно даних таблиці Б.2 (Додаток Б), відповідно до загальної суми дебіторської заборгованості у МОС, сума ПДВ мала би становити 766,67 грн (= 4600/120×20), а не 766,66 грн.

Враховуючи ці два твердження, до МОС слід передавати зведені бухгалтерські проведення із сумами, що розраховані, виходячи із відповідних значень у первинних документах (товарних чеках, замовлень інтернет-продажів, авансах);

в) завдяки використанню більше двох знаків після коми та при наявному підході до формування суми зобов'язання з ПДВ у податкових документах, останні містить суму, що є максимально наближеною[1] до загальної суми ПДВ згідно всіх товарних чеків за день. Саме ця сума буде зареєстрована в базі податкових органів як зобов'язання підприємства з ПДВ. Враховуючи цей факт, а також специфіку процесу обліку ПДВ, в ERP-систему варто передавати необхідну й достатню інформацію щодо податкових документів, за якими можна буде провести бухгалтерські проведення при отриманні статусу «Зареєстровано» із бази податкових органів, а в подальшому без додаткових зусиль включити такі ПН та РК у декларацію з ПДВ (надалі – «Декларація»).

г) нетто-ціна для товарного чеку[2] заокруглюється до двох знаків після коми. Якщо використовувати це значення для розрахунку загальної суми товарного чеку, отримаємо некоректну брутто-вартість: при ставці ПДВ у 20%, для товарного чеку №1 в табл. Б.2 (див. Додаток Б) це буде 2000,02 грн (=416,67×4×1.2), що не рівно зафіксованому при продажу значенню в 2000,00 грн. Звідси слідує, що потрібно бути

[1] *Деякі звітні суми у податкових документах, що формуються для відображення роздрібних продаж не можуть співпадати у зв'язку із арифметичними причинами*

[2] Відповідає логістичному документу у ERP-системі.

дуже обережним при використанні даного значення у звітних цілях, а особливо при розробці програми генерації податкових документів.

Ризик неповноти даних у малій обліковій системі.

При концепції «зоопарк», МОС залишається центральною системою для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і забезпечує формування звітних показників. Разом з тим, в такій системі відсутня повна інформація про потік первинних документів роздрібних операцій та взаємозв'язок між ними, адже для цих цілей тепер служить ERP-система. З огляду на це, в доповнення до вище викладеного матеріалу, у таблиці Б.3 (див. Додаток Б) наводимо практичні рекомендації щодо інтеграції ERP-системи із МОС в контексті забезпечення аналітик, необхідних для попереднього контролю облікової інформації задля зменшення затрат бухгалтера на роботу у двох системах.

Задля полегшення контролю облікової інформації щодо інтернет-продажів та звичайних продажів в магазині, рекомендується за цими напрямками відкривати субрахунки основних рахунків щодо відображення розрахунків з дебіторами, доходу, витрат матеріалів, ПДВ та транзитних рахунків руху коштів. Такий підхід полегшить ряд процедур управлінського обліку (наприклад, аналіз дохідності напрямку бізнесу).

Ведення детальних аналітик для рахунків ПДВ має сенс, якщо податкові документи формуються в розрізі перевізників товару[1], еквайєрів або магазинів, на яких здійснюється реалізація товару.

Ведення аналітики на рахунку дебітора при продажу та отоварюванні подарункових сертифікатів (див. операції № 5 та 11 у табл.Б.3, Додаток Б) не має сенсу, так як такі операції можуть мати місце на різних магазинах. Облік операцій авансу на магазині здійснюється згідно унікальних номерів подарункових сертифікатів.

Очевидно, що використання концепції «зоопарк» для архітектури інформаційної системи на підприємстві є тимчасовим явищем. Зі збільшенням капіталу компанії, використання такої інформаційної системи ускладняється та потребує все більших затрат ресурсів. З іншої сторони, зростають і можливості компанії щодо повного

[1] Тут – компанії, що доставляють товар кінцевому споживачеві.

переходу на ERP-систему з метою отримання оптимальної архітектури інформаційної системи (див. рис. 1.8).

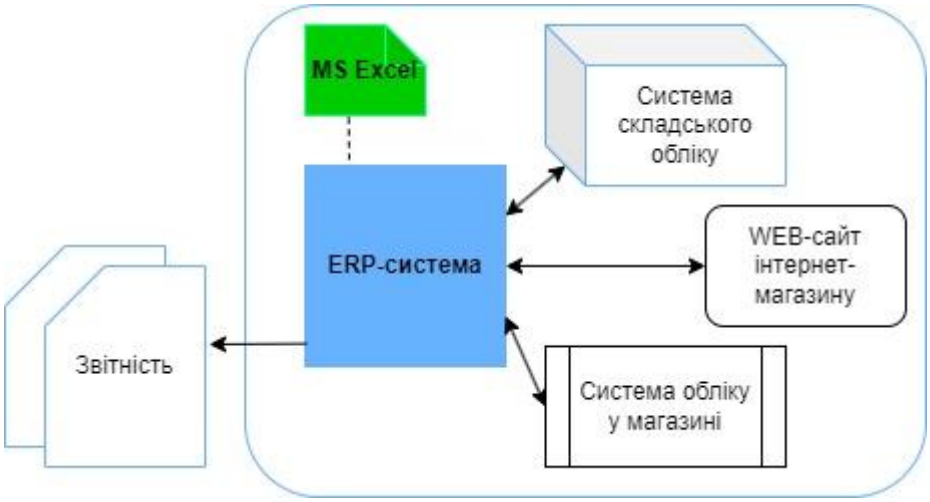


Рис. 1.8. Оптимальна архітектура інформаційної системи підприємства

Джерело: розроблено автором

Перехід на оптимальну архітектуру можливий двома шляхами:

- *в межах існуючої ERP-системи*, для чого на дату міграції (кінець звітного періоду) потрібно перенести залишки по бухгалтерських рахунках, що до цього не велись в ERP системі. Такий підхід зручний тим, що не потребує зміни налаштувань значної частини бізнес-процесів та інтерфейсів між системами та дозволяє уникнути міграції товарних залишків, що завжди є дуже складним процесом та потребує зупинки бізнесу на певний період;

- *на нову ERP-систему*. В такому разі об’єм проекту значно збільшується. Позаяк компанії часто обирають саме цей варіант, шукаючи шляхи реорганізації бізнес-процесів та можливості для організації кращого процесу прийняття управлінських рішень.

При дотриманні вище наведених рекомендацій, перелічених у таблицях Б.1-Б.3 (Додаток Б), обидва варіанти міграції будуть значно простішими та швидшими.

Однією з варіацій оптимальної архітектури інформаційної системи може бути «вертикальна» (див. рис. В.1, Додаток В).

Такі «вертикальні» інформаційні системи застосовуються в умовах, коли організувати роботу десятків філіалів по всьому світу в одному інформаційному середовищі досить складно, насамперед через величезне навантаження на саму

систему, що використовує одну і ту ж базу даних. Тому з метою полегшення управління бізнес-процесами, великі корпорації часто діляться на юридично окремі одиниці. Такі невеликі компанії можуть утворюватися за принципом «поширення різної товарної продукції» або ж за принципом «виробництво/продаж».

Результат постійної трансформації СППР (в тому числі з точки зору архітектури інформаційних систем) забезпечує високий ступіть автоматизації процесів, проте дослідження практики застосування програмних продуктів для автоматизації обліку показало, що навіть такі потужні СППР як SAP ERP не можуть цілком забезпечити оперативність та чіткість облікової обробки бізнес-операцій з дотриманням встановлених правих та процедур. Розрахунки за ПДВ при цьому є одним з найменш вирішених питань, оскільки суттєво залежать від особливостей податкового законодавства кожної країни.

Складність ведення обліку ПДВ в умовах використання вітчизняними компаніями програмних продуктів підтверджується наявною аналітикою Ради бізнес-омбудсмена [57], згідно з якою за 2023 рік підприємствами України було подано 1336 скарг, більшість з яких стосуються ПДВ. Облік та адміністрування останнього є за своєю суттю центральним процесом в діяльності компаній та потребує постійного контролю з боку бухгалтерів. Систематичне формування та вчасна реєстрація коректних податкових документів в базі податкових органів можливі завдяки подальшому розвитку СППР та оптимізації ведення бізнес-процесів у них.

Висновки до розділу 1

У першому розділі було проаналізовано історію розвитку вчення про природу формування ціни та доданої вартості як її складової, що дозволило дослідити об’єктивну природу доданої цінності та доданої вартості у їх взаємозв’язку з точки зору взаємодії попиту та пропозиції в процесі формування кінцевої ціни реалізації. Також було проаналізовано еволюцію систем підтримки прийняття рішень та електронної обробки даних в частині фінансового обліку, зокрема трансформацію архітектури інформаційної системи підприємства та досліджено проблеми, що при

цьому можуть виникати. Аналіз природи формування кінцевої ціни продажу та дослідження розвитку інформаційних систем з точки зору ведення облікових процесів дав можливість сформувати такі висновки:

1. Обґрунтовано взаємозв'язок доданої цінності та доданої вартості, що в більшості випадків має пряму кореляцію. Додана цінність, що зазвичай виражається позитивним значенням величини доданої вартості, є результатом взаємодії різних видів капіталів підприємства. Додана цінність також є суб'єктивною: один і той же товар може становити різну цінність для кінцевих споживачів, а отже не всі покупці проявляють інтерес до придбання цього товару за встановлену ціну в певний момент часу. Додана вартість є об'єктивною та у ринкових умовах не залежить від суми витрат, які виникли з метою реалізації товару. З огляду на процес формування ціни в результаті взаємодії попиту та пропозиції, величина доданої вартості для одного й того ж товару може змінюватись та в деяких випадках набувати від'ємних значень, факт чого не означає втрату таким товаром цінності для споживача.
2. Кінцева ціна продажу товару на підприємстві роздрібної торгівлі (див. формулу 1.3) складається із ціни придбання ($Р_0$), прибутку (Пр), що може набувати від'ємних значень, та перенесеної вартості. Запропонована автором дефініція «перенесена вартість» означає всі витрати підприємства, що згідно НП(С)БО 9 «Запаси» не включені до ціни придбання товару ($Р_0$) та «переносяться» до складу кінцевої ціни реалізації ($Р_к$) при незмінній формі та властивостях роздрібного товару. Частина витрат, які неможливо спрогнозувати, покриваються прибутком (Пр).
3. При виробництві продукції матеріали та сировина трансформуються у новий продукт. Незалежно від методології формування собівартості готової продукції, її кінцева ціна реалізації, як і кінцева ціна продажу роздрібного товару, включає собівартість основної сировини (роздрібного товару) ($Р_0$), частину (перенесених) витрат на заробітну плату (ЗП); витрат, при купівлі яких підприємство отримало кредит з ПДВ ($ІВ_{пдв}$), та всіх інших витрат ($ІВ_0$). Поділ кінцевої ціни реалізації на такі компоненти дозволяє легко бачити, що незалежно від обраного методу

нарахування ПДВ, останній є податком на заробітну плату, прибуток та витрати, що не пов'язані із податковим кредитом (див. формулу 1.5). З точки зору кінцевого споживача, ПДВ є його додатковою платою за можливість задовільнити свої потреби завдяки отриманню вираженої у грошах цінності.

4. Об'єктивно існуюча природа доданої вартості, що забезпечує розвиток економіки, є постійним чинником трансформації облікових систем. Останні пройшли значний шлях своєї еволюції та продовжують змінюватись у зв'язку із постійно зростаючими потребами в обробці, передачі та зберіганні облікової інформації. Парадокс інформації в економіці полягає в тому, що чим більше даних здатна обробляти облікова система, тим більше даних вона в результаті обумовлює, які необхідно опрацьовувати. При цьому, при побудові облікових систем та програм варто застосовувати три аксіоми автоматизації, сформовані автором:

- чим більше первинних електронних документів – тим швидше;
- чим менше «якщо»– тим краще;
- облікова система – не штучний інтелект.

5. Встановлено, що універсальне програмне забезпечення (ПЗ), що забезпечувало б ведення обліку на будь-якому підприємстві, не існує у зв'язку із економічною недоцільністю підтримувати таке ПЗ, різноманітністю правил ведення обліку в різних країнах та намаганням компаній розробників ПЗ зайняти окрему нішу на ринку. У зв'язку з цим, архітектура інформаційної системи підприємства постійно трансформується.
6. Систематизовано типи архітектури інформаційної системи підприємства: базова інформаційної системи, що включає МОС та MS Excel, архітектура по типу «зоопарк», у якій співіснують МОС та ERP-система та оптимальної архітектура, у якій ERP-система забезпечує підтримку всіх облікових процесів та формування звітності. Окремим випадком оптимальної архітектури є «вертикальна», за якої декілька ERP-систем передають облікову інформацію у центральну ERP-систему.
7. Проаналізовано причини виникнення проблем передачі інформації між інтегрованими системами в межах єдиної архітектури та сформовано

рекомендації щодо їх нівелювання, зокрема щодо усунення ризиків неповноти інформації у одній із облікових систем (ERP-системи та/або МОС) та вирішення проблеми арифметичних неточностей у МОС.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора [58, 59, 60, 61, 62].

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПДВ В СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМАХ

2.1. Організаційно-аналітичне забезпечення бухгалтерського обліку ПДВ

Відповідно до ст.181.п.1 ПКУ [25] платником ПДВ є особа, у якої сукупний обсяг операцій постачання товарів/послуг протягом останніх 12-ти місяців перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ). Станом на 01.02.2024 року в Україні налічується 251345 платників [63]. У більшості із них облік пов'язаних із ПДВ операцій потребує значної уваги та зусиль не лише бухгалтерів, але й представників інших відділів підприємства.

Серед представників бізнесу поширена думка, що оперативне формування податкових документів та їх вчасна реєстрація залежать від функціональних можливостей облікової системи. В такому контексті облікові системи, якими часто користуються малі та середні компанії, забезпечують зручні та стандартні вбудовані можливості щодо обліку розрахунків за ПДВ. В той же час великі компанії вимушені користуватися потужними ERP-системами, щоб забезпечити надійну обробку даних в умовах величезної кількості транзакцій, в т. ч. їх належне відображення в бухгалтерському та податковому обліку.

Однією з особливостей ERP-систем є відсутність єдиного шаблону, який може бути масштабований на кожну нову компанію. Всі бізнес-процеси налаштовуються «з нуля» відповідно до побажань бізнесу, бухгалтерії, рекомендацій аудиторів й технічних можливостей та специфіки самої ERP-системи. Серед проблем, що виникають при налаштуванні ERP-системи та її подальшій експлуатації, має місце проблема відсутності чітких рекомендацій щодо відкриття субрахунків до типових рахунків для пов'язаних із ПДВ операцій.

Більше того, Міністерство фінансів України у листі-роз'ясненні «Щодо втрати чинності Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» радить підприємствам вводити субрахунки до синтетичних рахунків «виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності» [64].

Така ситуація призводить до існування власної системи рахунків та субрахунків на великих підприємствах, що підвищує ризик випадкових помилок внаслідок людського чиннику, ускладнює аудиторські процедури та їх автоматизацію. Змінити поточні налаштування продуктивної ERP-системи найчастіше складно та ризиковано, тому невдало продумана логіка відкриття субрахунків фактично на весь час використання такої системи суттєво ускладнює оперативне формування звітних та податкових показників.

Зважаючи на відсутність інструкцій щодо ведення бухгалтерського обліку податку на додану вартість, а також важливість уніфікації та автоматизації облікових процесів, вважаємо за необхідне дослідити можливість формування рекомендацій щодо розвитку структури рахунків в частині обліку пов'язаних із ПДВ операцій.

Питання аналітичного забезпечення розрахунків з ПДВ є предметом досліджень та дискусій багатьох вітчизняних дослідників.

Так О.В. Будько [65], А.В. Бурковська [66, с.1197] та В.Я. Плаксієнко [67, с.7] звертають увагу на невідповідність назви субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» (надалі – «субрахунок 643») та 644 «Податковий кредит» (надалі – «субрахунок 644») суті операцій, що відображаються на них. В той же час О.А. Коцан [68, с.263] та О.С. Дубинська [69, с.6] пропонують відмовитись від використання субрахунків 643 та 644 завдяки скасуванню так званої «першої події» визначеної ст. 187 п.1 ПКУ (надалі – «перша подія») [25]. Т.В. Білобровенко [70, с. 124] вважає за доцільне використовувати вказані субрахунки не лише для обліку ПДВ.

Бурковська А.В. слушно відмічає транзитний характер субрахунків 643 та 644, але обмежує їх використання лише для обліку авансових платежів [66, с.1197]. З такими твердженнями погоджується Білобровенко Т.В., аналізуючи проблеми, що виникають при обліку ПДВ [70, с.121-122]. Будько О.В. [65] також передбачає використання субрахунку 644 для обліку авансів із відкриттям субрахунків 6441 «Підтверджений податковий кредит» та 6442 «Непідтверджений податковий кредит». Останній пропонується також використовувати в кореспонденції із кредитом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (надалі – «субрахунок 631») за відсутності попередньої оплати. Погоджуючись із необхідністю поділу

рахунків ПДВ на «підтверджений» та «непідтверджений», важко прийняти можливість використання рахунку 6441 «Підтверджений податковий кредит» по кредиту при відображенні авансів виданих та субрахунок 641 «Розрахунки за податками» (надалі – «субрахунок 641») у кореспонденції з Кт 631 у випадку попередньої оплати.

Овчарова Н.В. пропонує в межах субрахунку 644 відкривати аналітичні рахунки: 6441 для обліку податкового кредиту непідтвердженого та 6442 «Податковий кредит транзитний рахунок» для використання при проведенні виданих авансів [71, с.105]. З такою ідеєю погоджується Т.В. Білобровенко, застосовуючи їх при наведенні прикладів розрахунків за ПДВ [70, с.123].

Фоміна О.В. [72] та Бачинський В.І., Помулєва В.М. [73, с.177] пропонують використовувати рахунки: 6441 для обліку податкового кредиту за передплатами по Кт у авансах виданих та по Дт у відповідній прибутковій накладній, а рахунок 6442 для обліку непідтвердженого податкового кредиту.

Розкриваючи проблематику використання рахунків для обліку ПДВ при авансах, Подолянчук О.А. пропонує виділяти субрахунки 643/1 «Податкове зобов'язання з ПДВ підтверджене» для «обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з авансом у разі реєстрації податкової накладної у ЄРПН» та 644/1 «Податковий кредит з ПДВ підтверджений» для «для обліку податкового кредиту в разі перерахування передньої оплати за товари (роботи, послуги) та отриманні податкової накладної від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН». Не наводячи прикладів бухгалтерських проведень, дані формулювання не дають чіткої відповіді, яким чином використовувати запропоновані субрахунки 643/1 та 644/1. Варто звернути увагу на той факт, що Подолянчук О.А. пропонує використання субрахунків 643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтверджене» та 643/3 «Податкове зобов'язання, що підлягає коригуванню» [74].

Ідею використання аналітичного рахунку 6433 значно розвивають Бачинський В.І. та Помулєва В.М., наводячи бухгалтерські проведення за цим рахунком та обґрунтовано пропонуючи відкрити додаткові рахунки 64331 та 64332 [73, с.178-180].

Критичний огляд наукових праць з обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ свідчить про значну увагу науковців щодо вирішення проблеми застосування субрахунків 643 та 644. В окремих аспектах науковці наближаються до обґрунтованого та зручного використання рахунків для відображення в обліку розрахунків за ПДВ, проте оптимальна модель, яка працюватиме для всіх підприємств та передбачатиме різні випадки, все ще не створена. Наукового дослідження потребує не лише питання пошуку нових, зручних для використання субрахунків та аналітичних рахунків, але й аналіз коректності використовуваних дефініцій щодо субрахунків 643 та 644.

Ключові вимоги до ведення бухгалтерського обліку в частині розрахунків за ПДВ визначаються ПКУ та бухгалтерськими стандартами (НП(С)БО чи МСФЗ). Окремі питання обліку ПДВ в частині використання рахунків передбачені Інструкцією №291, зокрема, для обліку ПДВ відкриваються такі субрахунки: 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов’язання» та 644 «Податковий кредит» [21].

Діюча нормативно-правова база не забезпечує чітких правил відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з ПДВ. Скасована у 2019 році Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість (Інструкція №141) також не вирішувала спірних та проблемних питань, як слушно зауважують Бачинський В.І. та Помулєва В.М. [73, с.176]. Тому слідуючи Листу-роз’ясненню від МФУ [64], дослідимо перспективи розкриття аналітичних рахунків до субрахунків 643 та 644.

Відповідно до Інструкції №291 [21], на субрахунку 644 ведеться «облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання». Таке формулювання чітко обмежує використання субрахунку 644 для обліку операцій відповідно до V Розділу ПКУ в частині податкового кредиту за ПДВ, а отже в т.ч. у випадку першої події. Відповідно до ст. 201 п.10 ПКУ, покупець має право на податковий кредит лише у разі реєстрації продавцем відповідної ПН. Визначення Інструкції №291 щодо субрахунку 644 в такому формулюванні визначає використання цього субрахунку лише за дебетом у випадку включення кредиту з ПДВ до звітної Декларації та породжує проблему пошуку кореспондуючого рахунку по

кредиту. Це суперечить поточній практиці ведення бухгалтерського обліку та рекомендаціям вітчизняних науковців щодо застосування субрахунку 644 (операції №1-2, табл. Д.2, Додаток Д). Тому вважаємо, що у визначенні субрахунку 644 доречно змінити слово «*набуло*» на «*може набути*».

Щодо субрахунку 643, то він застосовується при обліку:

а) «суми податку на додану вартість»;

б) «визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності»;

в) «та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)» [21].

Наведене формулювання цілком забезпечує виконання правил ПКУ при веденні бухгалтерського обліку. Зокрема, умовна частина а) вказує на те, що бухгалтерські проведення на субрахунку 643 можуть виникнути лише у випадку обліку ПДВ. Частини б) та в) окрім надання деталізації щодо визначення суми ПДВ, дозволяють уникнути непорозуміння щодо відображення сум ПДВ при обліку першої з двох подій (відвантаження або платіж) відповідно до ст.187 п.1 ПКУ.

В наукових працях суми на субрахунках 643 та 644 автори також називають як «ПДВ непідтверджений» [71, с.105; 73, с.177, 179, 180; 74 та ін.]. Щоб унормувати назви рахунків вищих порядків до субрахунку 643, пропонуємо застосовувати, де це доречно, визначення «ПДВ незареєстрований».

У випадку субрахунку 644 під назвою «ПДВ непідтверджений» мають на увазі, що він не підтверджений як податковими органами (відповідно до ПКУ), так і підприємством-покупцем до моменту включення до податкового кредиту з ПДВ. В той же час, у ситуації із субрахунком 643 будь-який факт підтвердження не є необхідним відповідно до ст.201 п.10 ПКУ, яка зобов’язує продавця включити суму ПДВ згідно ПН до Декларації за відповідний звітний період незважаючи на відсутність факту реєстрації такої ПН у ЄРПН [25]. Тобто кредитовий залишок на субрахунку 643 не відображає «непідтверджений» ПДВ, а натомість вказує на факт відсутності зареєстрованої ПН. Остання, на нашу думку, не має на меті підтвердити зобов’язання з ПДВ (які виникають у продавця), а є лише об’єктом процесу

адміністрування ПДВ та дозволяє скласти коректну податкову звітність, а у протилежному випадку – обумовлює штрафні санкції.

Відповідно до формулювання ст.201 п.10 ПКУ [25], зобов'язання з ПДВ потенційно можна відображати одразу на субрахунку 641. Проте перевагою використання субрахунку 643 є його транзитивність, що дозволяє виконувати ряд перевірочних процедур, основною з яких є наявність нульового сальдо в кінці звітного періоду.

У випадку роздрібних продажів, в кінці періоду на субрахунку 643 зазвичай виникає сальдо «з заокруглення» через різний підхід до розрахунку сум ПДВ в облікових та податкових документах (див. табл.Г.1, Додаток Г). Іншою причиною наявності сальдо на субрахунку 643 є розрив між датою повернення товару та датою повернення коштів при розрахунках із кінцевим споживачем. Відповідно до абзацу 2 ст.192 п.2 ПКУ, зменшення суми зобов'язань з ПДВ при розрахунках із неплатниками ПДВ можливе «лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості» [25]. Якщо при продажу в магазині кошти за повернутий товар віддають одразу, то при інтернет-продажах це неможливо.

З наведених вище формулювань слідує, що для субрахунку 643 потрібно передбачати рахунки вищих порядків не лише для обліку першої події, але й залежно від напрямку бізнесу. При цьому, також варто врахувати наступні моменти:

1) розрахунки за авансами можливі як в оптових продажах, так і в роздрібних (подарункові сертифікати, платіж на сайті);

2) для зручної звірки бухгалтерських показників та формування зовнішньої і внутрішньої звітності, рахунки вищих порядків слід застосовувати також для субрахунків 333, 361, 681, 702, 703, 704 та 902 (надалі – «рахунки пов'язаних із ПДВ-зобов'язаннями операцій»);

3) існуюча практика застосування аналітичних рахунків 6431 та 6432, коли один із них застосовується для відображення ПДВ при авансах отриманих.

Бачинський В.І. та Помулєва В.М. пропонують застосовувати рахунки 6431 та 6432 за аналогією із 6441 та 6442 [73, с.178]. На практиці це зручно, як з позиції

користувача, так і з позиції технічного забезпечення облікових процедур. Вважаємо за недоцільне змінювати усталену практику, тому подальші пропозиції щодо відкриття рахунків вищого порядку здійснюватимемо з урахуванням поширеного застосування рахунків: 6431 для обліку ПДВ при авансах отриманих та 6432 для обліку зобов'язань з ПДВ незареєстрованого.

Беручи до уваги 2-ге та 3-тє формулювання, доцільно відкривати аналітичні рахунки до рахунків пов'язаних із ПДВ-зобов'язаннями операцій за типом РРР2Х, де РРР – субрахунки пов'язаних із ПДВ-зобов'язанням операцій; 2 – аналітичний рахунок першого порядку для відображення операцій, пов'язаних із ПДВ, Х – аналітичний рахунок другого порядку.

При обліку доходу від продажу товарів за договором комісії, для рахунку 70 доцільно відкривати аналітичні рахунки 3-го порядку за типом РРР2ХК, що дозволить ефективніше контролювати такі операції та розраховувати належну комітенту суму коштів.

Аналітичні рахунки за типом РРР1 можна використовувати для обліку операцій, що ніяким чином не пов'язані із ПДВ. До прикладу нарахування клієнтських бонусів[1], списання до витрат ТЗВ[2], що не вдалось ідентифіковано віднести до конкретної партії постачання товару; переведення авансу, що виник при продажу подарункової карти, з кінцевого споживача на юридичну особу, тощо.

З метою зручного переходу на нову схему, всі незакриті розрахунки з дебіторами рекомендуємо залишити на діючих рахунках, тобто на аналітичних рахунках 64310, 64320, та рахунках за типом РРР0 для рахунків, пов'язаних із обліком ПДВ-зобов'язань. Нові операції, з початком нового звітного періоду, вести на рахунках за розрахунками з ПДВ відповідно до таблиці 2.1 та на рахунках пов'язаних із ПДВ-зобов'язаннями операцій за типом РРР2Х[3] (табл. Г.1, Додаток Г).

[1] Бухалтерське проведення: Дт 7021 – Кт 69.

[2] Бухалтерське проведення: Дт 9021 – Кт 28/ТЗВ.

[3] При використанні як касового методу нарахування зобов'язань з ПДВ, так і методу за правилом першої події, можна виділяти лише окремі субрахунки 643 для пов'язаних із касовим методом операцій.

Таблиця 2.1.

Запропоновані аналітичні рахунки до рахунку 64 «Розрахунки за податками та платежами» для обліку податкових зобов'язань з ПДВ

Субрахунок	Назва
64311	Розрахунки за ПДВ при авансі в оптових продажах
64321	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в оптових продажах
64312	Розрахунки за ПДВ при авансі в роздрібних продажах
64322	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в роздрібних продажах
64313	Розрахунки за ПДВ при авансі в інтернет-продажах
64323	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в інтернет-продажах
64314	Розрахунки за ПДВ при авансі при застосуванні касового методу
64324	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в оптових продажах при застосуванні касового методу

Джерело: розроблено автором

На прикладах, відображених у табл. Г.1 (Додаток Г), розглянемо переваги, які надає такий підхід до відкриття аналітичних рахунків. Уточнимо, що для операції №1 (див. табл.Г.1, Додаток Г) у роздрібних продажах в магазині реалізовано два подарункові сертифікати номіналом 2000,00 грн, а в інтернет-продажах отримано два аванси, кожен за 1 одиницю товару А, роздрібна ціна якого становить 2000,00 грн. Варто також ще раз нагадати, що у роздрібній торгівлі ціноутворення здійснюється від брутто-значення. Тому хоча при відображенні окремого авансу і отримаємо ПДВ в сумі 333,33 грн (2000 грн/6), але у підсумкових ПН (за кожним напрямком) отримаємо рядок з ціною 1666,666667 грн, кількістю 2 шт. та ПДВ 666,667 грн, що обумовить реєстрацію таких ПН на суму ПДВ 666,67 грн. кожна (див. операцію 2, табл. Г.1, Додаток Г).

В кінці 10-го звітного місяця маємо такі результати:

- сальдо на рахунку 64321 рівне нулю, що свідчить про реєстрацію усіх можливих податкових документів в сегменті оптових продаж. В той же час на кожному із рахунків 64322 та 64323 має місце дебетове сальдо в сумі 0,01 грн, що виникло після реєстрації зведених ПН за щоденними підсумками операцій (операція №2 табл. Г.1, Додаток Г). Базуючись на практичному досвіді, таке сальдо рекомендовано списати у витрати (операція №7 табл. Г.1, Додаток Г).

- дебетове сальдо на рахунку 64311, що свідчить про відкриті аванси в сегменті оптових продажів, до яких очікується відвантаження. В той же час на рахунках 64312 та 64313 сальдо відсутнє, а отже на звітну дату відкриті аванси відсутні для відповідних напрямків бізнесу.

- бухгалтерський прибуток в сегменті оптових продажів відсутній. Тоді як при аналізі зведеної оборотно-сальдової відомості (надалі – «ОСВ») по рахунках 70223 та 90223 має місце кредитове сальдо, яке становить 333,34 грн, а отже в сегменті інтернет-продажів наявний прибуток на таку ж суму. При аналізі зведеної ОСВ по рахунках 70222 та 90222 можна отримати інформацію про збиток у сумі 266,66 грн, та про потенційну наявність додаткових податкових зобов'язань з ПДВ в сумі 53,33 грн (відповідно до ст. 188.1 ПКУ) у випадку, якщо на підприємстві запаси списуються згідно оцінки вибуття за методом перших за часом надходження запасів або ідентифікованої собівартості (операція №.6, табл. Г.1, Додаток Г).

В кінці 11-го звітного місяця (див. табл.Г.1, Додаток Г) маємо такі результати:

- взаєморозрахунки з кінцевим споживачем в сегменті роздрібних продажів в магазині закриті в нуль (ОСВ по рахунках 36123 та 68123). Кредитове сальдо на рахунку 64322 списано в дохід (операція №11, табл.Г.1, Додаток Г).

- на рахунку 64323 наявне дебетове сальдо на суму 666,66 грн (операція №8.2, табл.Г.1, Додаток Г), що відповідає 1/6 від суми незакритих повернень в сегменті інтернет-продаж.

Як бачимо з таблиці Г.1 (див. Додаток Г), лише після повернення коштів кінцевому споживачеві (операція №12) сальдо на рахунку 64323 прямує до закриття. Подібна ситуація буде із рахунком 64324 при одержанні платежу за поставлені товари у разі застосування касового методу нарахування зобов'язань з ПДВ (надалі – «касовий метод»).

Як свідчить операція №3, ми не слідуємо загально поширеній практиці застосування по Кт рахунку 6431 «Розрахунки за ПДВ при авансі». На наш погляд, це суперечить як назві відповідного рахунку, так і принципу послідовності в бухгалтерського обліку, адже кожна операція в моделі бухгалтерського обліку повинна мати єдиний спосіб відображення, в т.ч. завдяки бухгалтерським рахункам. При цьому

закриття рахунку 6431 «Розрахунки за ПДВ при авансі» в кореспонденції із дебетом рахунку 6432 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим» (операція №5.2, табл.Г.1, Додаток Г) при закритті авансу також дозволяє забезпечити принцип превалювання сутності над формою. Іншою перевагою закриття рахунку 6431 саме в такий спосіб, одночасно із закриттям авансу, є підвищення надійності простої перевірки: сальдо по рахунку 6431 повинно бути рівним 1/6 від сальдо на субрахунку 681.

Використання такої моделі рахунків (див. табл.2.1; табл. Г.1, Додаток Г) сприятиме формуванню коректної звітності та оптимізуватиме роботу бухгалтерів. До прикладу, сформувавши ОСВ по рахунку 6432, отримаємо інформацію по всьому ПДВ незареєстрованому, а вибравши лише рахунок 64321 – по ПДВ незареєстрованому в сегменті оптових продаж. Такі прості процедури важче виконати, якби аналітичний рахунок першого порядку відповідав би за напрямок, а аналітичний рахунок другого порядку – за відображення ПДВ при першій події.

Підтримуємо думки багатьох вчених щодо доцільності поділу субрахунку 644 на аналітичні рахунки 6441 «ПДВ при авансах виданих» та 6442 «ПДВ кредит непідтверджений». Проте такої деталізації недостатньо з позиції забезпечення звітних показників.

Відповідно до форми Декларації, таблиці 2.1 та 2.2 Додатку 1 мають позицію «придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів» [75], у якій слід відображати для:

- таблиці 2.1 всі кредитові обороти рахунку 6442 із субрахунком 641 в частині операцій з придбання необоротних активів;
- таблиці 2.2 всі обороти рахунку 6442 із субрахунком 641 в частині коригування податкового кредиту з придбання необоротних активів. Зазвичай, це коригування податкового кредиту у бік зменшення, що відповідає дебетовим оборотам рахунку 6442.

Варто додати, що відповідно до МСБО 16, у балансі рекомендовано відображати авансові платежі на придбання необоротних активів у складі капітальних інвестицій [76, п. 6]. В такому випадку доречно відображати не всю суму авансу, а лише ту її частину, що пізніше відобразиться за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції»,

тобто дебетове сальдо зведеної ОСВ за рахунками 371 та 6441 в частині авансових платежів за поставки необоротних активів.

Виходячи із цілей податкового та бухгалтерського обліку, пропонуємо в межах субрахунку 644 застосовувати додаткові аналітичні рахунки відповідно до табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

Запропоновані аналітичні рахунки до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» для обліку непідтвердженого податкового кредиту з ПДВ

Рахунок	Назва
64411	ПДВ при авансах виданих за постачання необоротних активів
64412	ПДВ при авансах виданих за постачання інших активів та послуг
64421	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні необоротних активів
64422	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні інших активів та послуг

Джерело: розроблено автором

При відкритті аналітичних рахунків до рахунків обліку розрахунків із кредиторами доцільно передбачати критерій «операції з необоротними активами» (рахунки 3711 та 6851 у табл. Г.2, Додаток Г) та «операції, пов’язані з іншими активами, послугами» (рахунки 3712 та 6852 у табл. Г.2, Додаток Г). Для зручності виконання облікових процедур, та, зокрема, з метою оптимальної інтеграції обліку розрахунків з постачальниками послуг оренди за НП(С)БО/ПКУ та згідно МСБО 16, субрахунки 371 та 631 (685) ділять і за іншими ознаками. Це питання потребує окремої уваги вітчизняних науковців.

На прикладі операцій із табл. Г.2 (див. Додаток Г) проаналізуємо переваги використання аналітичних рахунків із таблиці 2.2 для обліку непідтвердженого вхідного ПДВ.

При формуванні Декларації за 10-ий звітний період загальний податковий кредит становитиме 400,00 грн (відповідно до операцій №3 табл. Г.2, Додаток Г), з яких до звітного рядка «придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів» табл. 2.1 Декларації з ПДВ потрапить 100,00 грн, що можна прослідкувати за загальним кредитовим оборотом рахунку 64421 в кореспонденції з рахунком 6412.

На кінець 10-го періоду зведена ОСВ по рахунках 3711 та 64411 відображає суму майбутніх необоротних активів в розмірі 500,00 грн. При цьому у разі відображення в обліку відповідної прибуткової накладної (операції №4, табл. Г.2, Додаток Г), така сума переноситься на рахунок капітальних інвестицій із закриттям кредиторської заборгованості в частині авансу (операція №5, табл. Г.2, Додаток Г).

Із прикладів табл. Г.2 (див. Додаток Г) також видно, що на рахунку 64422 існує дебетове сальдо на суму 200,00 грн, що свідчить про наявність відображених в обліку первинних документів щодо яких не проведено податкові документи. Така ситуація можлива відповідно до абзаців 4 та 5 ст. 198.6 ПКУ, норми яких є одними з причин «дезінтеграції» бухгалтерського та податкового обліку в частині ПДВ.

Дійсно, при відображенні операцій з придбання, що оподатковуються ПДВ, зобов'язання підприємства в частині ПДВ зменшуються відповідно до даних бухгалтерського обліку, тоді як відповідно до ПКУ право на зменшення зобов'язання перед бюджетом за розрахунками з ПДВ виникне у разі здійснення процедур адміністрування ПДВ, що обумовить закриття транзитного рахунку 6442. На відміну від кредиту з ПДВ, що можна відкласти на майбутні звітні періоди, коригування податкового кредиту у бік зменшення, відповідно до ст.191.1.1 ПКУ, потрібно відображати у податковому періоді, коли отримано відповідний зареєстрований РК.

Враховуючи такі положення ПКУ, рекомендуємо в бухгалтерському обліку відкривати рахунки 64421 та 64422 в розрізі аналітик контрагент/договір/дата податкового виконання, що дозволить швидше проводити звірку та формувати звітні показники.

У разі необхідності нараховувати «компенсуючі» зобов'язання з ПДВ згідно ст. 198.5 та 199.1 ПКУ, для рахунку 6442 доцільно відкривати також рахунки вищого порядку за типом:

- 6442А1 – «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні…, ст.198.5»,
- 6442А2 – «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні…, ст.199.1»,

де А – аналітичний рахунок 2-го порядку для обліку кредиту з ПДВ для необоротних та інших активів, послуг відповідно до табл. 2.2.

Такий підхід дозволить в кінці періоду оперативно ідентифікувати операції, що підпадають під дію ст. 198.5 та 199.1 ПКУ й обумовлюють нараховування «компенсуючих» зобов'язань, які згідно дослідження Бачинського В.І. та Помулєвої В.М. слід відображати в обліку з використанням рахунків 6433*1* «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню за п. 198.5» та 6433*2* «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню за п. 199.1» [73, с.178-180].

При операціях з імпорту послуг у нерезидента неплатника ПДВ (надалі– «імпорт послуг»), підприємство зобов'язане оформити вихідну ПН, яка водночас дає право і на податковий кредит [25, ст. 198.1, 208]. Дослідницька аналітика свідчить, що деякі компанії для відображення в обліку операцій з імпорту послуг формують лише одне бухгалтерське проведення: Дт 93 – Кт 632 або Дт 371 – Кт 312. На нашу думку, такий підхід порушує принцип превалювання сутності над формою, адже при таких бухгалтерських проведеннях в обліку взагалі не відображаються операції з ПДВ, що передбачені чинним законодавством та відображаються у податковій звітності.

Поряд із ситуаціями невідображення ПДВ, на практиці також мають місце випадки відображення як зобов'язання (операція 2 табл. 2.3), так і кредиту (операція 3 табл. 2.3) з ПДВ, після чого слідує операція взаємного закриття субрахунків 643 (по кредиту) та 644 (по дебету) [77]. Вважаємо, що таке бухгалтерське проведення (Дт 644 – Кт 643) слід відображати при внесенні до обліку даних Актів виконаних робіт (послуг) або платежу (залежно від того, яка операція відбувалась раніше відповідно до ст.198.2 ПКУ).

Продовжуючи думку Бачинського В.І. та Помулєвої В.М. [73, ст.180], пропонуємо відкривати рахунок 64333 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг». Щодо непідтвердженого кредиту з ПДВ, то зважаючи на особливість операції імпорту послуг та враховуючи вище запропоновані аналітичні рахунки (див. табл. 2.2) і аргументацію щодо них, рекомендуємо відкривати рахунок 6443 «Вхідний ПДВ непідтверджений при імпорті послуг». При цьому наявність сальдо на одному із рахунків свідчитиме про незареєстровану ПН. Порядок використання рахунків 64333 та 6443 наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Приклад операцій, пов'язаних з імпортом послуг у нерезидента-неплатника ПДВ

№	Дата	Операція	Операції, пов'язані з імпортом послуг			
			Дт	Кт	Сума, EUR	Сума, грн
1.1	28.10.20YY	Перераховано кошти постачальнику у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають постачанню	371	312	100	3170,00
1.2		Відображено незареєстроване зобов'язання з ПДВ та непідтверджений кредит з ПДВ	6443	64333	-	634,00
2.	28.10.20YY	Зареєстровано вихідну податкову накладну	64333	6412	-	634,00
3.	28.10.20YY	Відображення податкового кредиту з ПДВ (згідно ст.208.2 ПКУ)	6412	6443	-	634,00
4	17.11.20YY	Отримано послуги від постачальника-нерезидента	93	632	100	3170,00
5	17.11.20YY	Проведено взаємозалік заборгованостей	632	371	100	3170,00

Джерело: розроблено автором

Відповідно до даних табл. 2.3, першою подією при імпорті послуг була попередня оплата (операція №1.1, табл.2.3), що обумовила виникнення непідтвердженого кредиту з ПДВ та (незареєстрованого) зобов'язання з ПДВ (операція №1.2, табл. 2.3). Такий підхід до відображення в обліку змінює суть операції та наближає її до норм ПКУ.

При відображенні в бухгалтерському обліку зареєстрованої вихідної ПН закривається транзитний рахунок 64333 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг» (операція №2, табл.2.3). Окремим документом в системі закривається також рахунок 6443 «Вхідний ПДВ непідтверджений при імпорті послуг» (операція №3, табл.2.3). Відображення акту виконаних послуг (операція №4, табл.2.3) чи взаємозалік заборгованостей (операція №5, табл.2.3) не супроводжуються проведеннями за ПДВ.

З метою побудови цілісної системи обліково-аналітичного забезпечення операцій з ПДВ, дослідимо також субрахунки 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» (надалі – «субрахунок 315») та 641 «Розрахунки за податками».

Згідно Інструкції №291, субрахунок 641 призначений для обліку різних податків, в тому числі ПДВ. Субрахунок 315 «призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства, тощо» [21]. На практиці це означає, що за дебетом субрахунку 315 відображаються кошти, які підприємство перерахувало зі свого банківського рахунку. Зменшення сальдо субрахунку 315 відбувається при відображенні перерахування казначейством сум ПДВ до бюджету. На суму дебетового сальдо субрахунку 315 платник ПДВ може додатково зареєструвати ПН та/або РК відповідно до формули, передбаченої статтею 200^{-1}.3 ПКУ [25].

Питання використання субрахунку 315 досліджували чимало вітчизняних вчених. Думки деяких із них відображені у праці Плаксієнко В.Я. Деякі із науковців (Огійчук М.Ф., Горковенко І.В., Сколотій І.В., Безверхий К.В.) пропонують не відмовлятись від використання третього класу рахунків плану рахунків для відображення коштів в системі електронного адміністрування [67, с.7]. На нашу думку, це суперечить змісту операцій з позиції платника ПДВ, що на разі відображаються із використанням субрахунку 315.

Безверхий К.В. аргументує використання субрахунку 336 «Спеціальний рахунок з ПДВ» тим, що «у нас з’явився інший рахунок, щоправда не в банку, а в Казначействі» [78, с.8]. Варто відмітити, що підприємство не може на власний розсуд управляти таким рахунком. При перерахуванні коштів із розрахункового рахунку на рахунок у системі електронного адміністрування податку, компанія втрачає контроль над такими коштами: їх неможливо перевести на інший банківський рахунок без додаткової заяви [79], і чи єдине можливе використання – це зменшення заборгованості за ПДВ перед бюджетом завдяки автоматичному списанню казначейством. Окрім того,

суперечливим є відображення в балансі сальдо субрахунку 315 у позиції «Гроші та їх еквіваленти».

Інша група дослідників пропонує використовувати рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами» (Карпова В., Дядюра І. та Плаксієнко В.Я.) та 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (Дядюра І.) замість субрахунку 315 [67, с.7]. На нашу думку, для відображення розрахунків за ПДВ із державними органами, доречно використовувати лише субрахунок 641, для чого варто відкрити аналітичний рахунок 1-го порядку.

Бурковська А.В. пропонує використовувати субрахунок 6412 «Розрахунки з податку на додану вартість» [66, с.1197]. Овчарова Н.В. вказує 641Х для тих же цілей з такою ж назвою [71, с.104-105]. Безверхий К.В., наводячи приклади розрахунків за ПДВ з бюджетом, використовує субрахунок 6415 [78, с.9].

Зважаючи на поширену практику, підтримуємо застосування субрахунку 6412 «Розрахунки з податку на додану вартість», до якого слід відкривати субрахунки вищих порядків, що описані нижче.

Субрахунок 64124 «Підтверджений кредит за ПДВ» відображає суму всіх зареєстрованих та прийнятих до кредиту за ПДВ податкових документів. Субрахунок 64124 кореспондує за дебетом із субрахунком 644 «Податковий кредит» при відображенні в обліку вхідної ПН, та за кредитом із цим же субрахунком при відображенні в обліку вхідного РК. При відображенні в обліку зобов'язань перед Державною митною службою України згідно МД, субрахунок 64124 за дебетом кореспондує із кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [21]. На кінець звітного періоду дебетове сальдо субрахунку 64124 рівне значенню рядка 17 «Усього податкового кредиту» Декларації.

Субрахунок 64123 «Зареєстровані зобов'язання за ПДВ» (надалі – «субрахунок 64123») відображає в обліку: за кредитом суму всіх ПН та РК, що збільшують податкові зобов'язання, а за дебетом – суму всіх РК, що зареєстровані в ЄРПН та зменшують зобов'язання за ПДВ. Значення рядка 9 «Усього податкових зобов'язання» Декларації рівне сальдо субрахунку 64123.

За результатами подання Декларації, сальдо рахунків 64123 та 64124 переноситься на рахунок 64122 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ», що також може кореспондувати за кредитом із дебетом субрахунку 311 при зарахуванні на розрахунковий рахунок підприємства суми бюджетного відшкодування.

Для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування, пропонуємо відкривати окремий субрахунок 64121 «Спеціальний рахунок з ПДВ». На такому рахунку може бути лише дебетове сальдо, що збільшується у кореспонденції із Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та зменшується у кореспонденції із Дт 64122 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ».

З метою відображення всіх складових формули реєстраційного ліміту ПДВ [25, ст. 200^{1}.3], вважаємо за доцільне відображати також суму показника ∑Овердрафт, що напряму впливає на рух коштів, а отже і на величину капіталу компанії. Для цього рекомендуємо на звітну дату відображати в обліку бухгалтерське проведення дебетом рахунку 64127 «Овердрафт за ПДВ» в кореспонденції із кредитом рахунку 474 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів», адже значення показника ∑Овердрафт напряму впливає на майбутні потенційні платежі на рахунок казначейства. Для запропонованого рішення необхідно змінити Інструкцію 291 [21] щодо використання субрахунку 474.

Сумарне сальдо субрахунку 6412 «Розрахунки з податку на додану вартість» відображатиме реальний стан розрахунків за ПДВ з позиції платника податку та потраплятиме в рядок балансу «Розрахунки з бюджетом».

Розрахунки з бюджетом за пенями та штрафами, що пов’язані із несвоєчасним або некоректним формуванням податкових документів за ПДВ, рекомендуємо відображати на окремому субрахунку 6415 «Розрахунки за штрафами, пенями за ПДВ» [78, с.9].

Описані в цьому підпункті рахунки систематизовані у проекті витягу з робочого плану рахунків підприємства щодо обліку пов’язаних із ПДВ операцій (див. табл. Д.1, Додаток Д).

2.2. Розвиток аналітичних налаштувань розрахунків з ПДВ в системі SAP ERP

У всесвітньо відомих СППР (SAP S/4HANA, Oracle, Microsoft Dynamics NAV) за багаторічний період їх використання зафіксовано найкращий досвід десятків тисяч компаній світу щодо побудови бізнес-процесів. Проте обліковим процесам, що обумовлені специфікою локального законодавства, часто приділяється недостатньо уваги з позиції зручності їх ведення в таких системах, особливо, якщо йдеться про розрахунки за ПДВ як за операціями з продажу та закупівлі, що становлять основну діяльність більшості компаній.

Продукти компанії SAP використовуються 440000 клієнтами у 180 країнах світу, які завдяки машинному навчанню, інтернету речей та розвинутим технологіям можуть перетворювати бізнес у розумне підприємство[1] [54].

Зважаючи на значну поширеність SAP ERP серед великих вітчизняних підприємств («Роберт Бош ЛТД», «Водафон Ентерпрайз Юкрейн», «Філіпс Україна», «Інтертоп Україна», «Арселорміттал Кривий Ріг», «Фармацевтична фірма «Дарниця», «Фоззі груп», холдинг «ДТЕК мережі» та багато інших), важливо дослідити особливості ведення розрахунків за ПДВ у цій СППР, які є фінальним результатом більшості бізнес-процесів на підприємстві.

Програмний продукт SAP створювався в якості універсальної облікової системи, що в режимі реального часу здатна обробляти та надавати користувачам інформацію для прийняття рішень [44].

Маючи досвід роботи на IBM, засновники, вони ж і перші розробники SAP, вибрали досить вдалу концепцію архітектури цієї інформаційної системи, що передбачає модульну структуру (див. рис. Е.1, Додаток Е). Кожен окремий модуль відповідає за набір бізнес-процесів: закупівлі, виробництво, матеріальний облік, контролінг, фінанси та інші. Такий підхід має ряд переваг, зокрема:

- можливість використання компанією лише необхідних модулів, що економить час та витрати на обслуговування «повного» функціоналу;

[1] Intelligent enterprise

- економія ресурсів системи, адже вони витрачаються лише на ті процеси модулів, що дійсно необхідні компанії;

- можливість в будь-який момент (при відповідній підготовці) підключити нові модулі;

- забезпечення структурованої моделі даних та інформації в системі, що дозволяє технічним спеціалістам легко її налаштовувати та підтримувати, а користувачам – використовувати з чітким розподілом сфер відповідальності;

- кожен модуль в системі представлений власними об'єктами, які з одного боку містять всю специфічну для певної сфери бізнесу інформацію, а з іншого – тісно інтегровані з іншими модулями, насамперед, з фінансовим;

Модульність системи SAP ERP в цілому забезпечує чітке розмежування бізнес-процесів, при цьому завдяки тісній інтеграції між модулями, всі процеси настільки пов'язані один з одним, що весь персонал може відслідковувати причинно-наслідкові зв'язки між виконаними діями. Причиною цьому є робота різних відділів компанії в одній системі, а також той факт, що кожен бізнес-процес є послідовністю дій з боку користувачів, що відображається у потоці документів, кінцевою метою якого є складання бухгалтерського документу з проведеннями, які формують звітні показники.

Варто зауважити, що SAP ERP – це не лише бухгалтерська програма, але також аналітична, в якій модуль фінансового обліку є центральним та пов'язаний із іншими модулями (див. рис. Е.1, Додаток Е). Зв'язок між модулями дозволяє представникам різних відділів вносити інформацію, яка містить вихідні дані для роботи наступного користувача системи. Така структурна побудова програми забезпечує не лише командну роботу фахівців в одній системі, але й дозволяє формувати практично усі типи звітів в режимі онлайн, що найбільш важливо для менеджменту при прийнятті поточних і стратегічних рішень.

Весь функціонал SAP ERP можна поділити на такі блоки (див. табл.Е.1, Додаток Е):

1) стандартний функціонал, що забезпечує основні базові бізнес-процеси, котрі найчастіше є однаковими для більшості компаній, як-то рух запасів на

підприємстві, опрацювання міжнародних форматів банківських виписок, відображення кредиторської заборгованості, тощо. Стандартний функціонал підтримується безпосередньо глобальною командою SAP, а будь-які зміни забезпечуються випуском нової s-note[1].

2) пакет локалізації, що підтримується локальними офісами SAP та забезпечує виконання вимог локального законодавства. В Україні пакет локалізації забезпечує процес формування ПН та РК до них, Декларації з ПДВ, Декларації з податку на прибуток та інші звітні форми.

3) Y[2]-програми (частини Y-коду в межах стандартних розширень), які розробляються IT-відділом підприємства або консалтинговими компаніями та виконують функції, що неможливо забезпечити стандартним функціоналом. Зміни до таких Y-програм можливі завдяки додаванню або зміни Y-коду. Написання власного Y-коду розв'язує такі завдання:

- розробка програм інтеграції між системою SAP ERP та зовнішніми системами;
- розробка особливих звітів, вибірок даних, друкованих форм;
- функціонування бізнес-процесу, що не покривається стандартним функціоналом, до прикладу процес інтернет-продажів;
- додавання власної логіки при роботі стандартних програм, наприклад визначення податкової бази з ПДВ при продажах нижче ціни придбання [54; 80].

Не дивлячись на високий рівень технологічних можливостей SAP ERP, ця система як і будь-який програмний продукт, не позбавлена проблемних моментів при обліку бізнес-процесів. Проблеми у SAP ERP можна поділити на дві категорії:

а) ті, що носять глобальний характер, тобто можуть зустрічатись в усіх клієнтів SAP;

б) ті, що носять локальний характер і стосуються або окремих напрямів бізнесу (фармацевтика, страхування тощо) або реалізації специфічних вимог законодавства окремих країн.

---

[1] Частина програмного коду, що офіційно поставляється компанією SAP

[2] До 24.02.2024 єдиним способом для позначення розроблюваних (нестандартних) програм була англійська літера 'Z' (Z-програма, Z-код).

Проблеми глобального характеру на практиці вирішуються досить швидко завдяки імплементації нової s-note, яка є частиною програмного коду, що офіційно поставляється компанією SAP [80, SAP Notes].

S-note є офіційними рекомендаціями SAP щодо вирішення конкретної проблеми. Імплементація s-note передбачає, що певна частина коду «знаходить» своє місце в загальному коді програми, виправляючи таким чином помилки, або додаючи їй нову функціональність стандартного процесу [81]. Такий підхід дозволяє:

- економити ресурси компанії, якій не потрібен весь функціонал, що містить SAP ERP;
- оновлювати лише ті модулі програми, які фактично використовуються компанією;
- підтримувати систему в постійному робочому стані. Немає потреби у нових релізах, за яких система повністю оновлюється (надається її нова версія);
- швидко реагувати на законодавчі зміни в окремих країнах;
- оперативно виправляти помилки, що виникають в роботі стандартного функціоналу;
- надавати підтримку кожній компанії, яка її потребує в поточний момент часу. Таким чином, клієнтам не доводиться очікувати доки вийде нова версія ПЗ «для всіх користувачів».

Варто зазначити, що зазвичай представники бізнесу під стандартним процесом розуміють саме той, що історично склався на їх підприємстві, а тому часто проблеми, які озвучуються користувачами, насправді не є такими.

В практиці технічного обслуговування SAP ERP, серед глобальних значимих проблем зустрічались, наприклад, проблеми некоректного відображення собівартості товарів у паралельній груповій валюті[1] в результаті виконання деяких операцій (наприклад, при декомплектації наборів однорідних товарів) при застосуванні методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою ціною. І хоча таке викривлення собівартості можна поправити стандартними засобами переоцінки, на великих

[1] Групова валюту у SAP ERP використовується для формування консолідованої звітності.

обсягах товарообігу це досить складно робити. Позаяк, в своїй документації [80] компанія SAP застерігає про потенційні проблемні моменти при використанні середньозваженої ціни для обліку запасів.

Локальні проблеми в роботі SAP ERP зустрічаються набагато частіше. Основні причини і приклади таких причин перелічені у таблиці табл. Е.2 (див. Додаток Е).

В той час як більшість бухгалтерських програм оновлюються шляхом релізу, SAP ERP розвивається іншим шляхом. Будь-яка проблема, що виникає у користувачів при роботі із програмою, спершу досліджується локальною IT-командою конкретної компанії. Кожен консультант[1] SAP в такому випадку діє на власний розсуд та шукає вирішення проблеми, виходячи з власного професійного погляду. В цілому, на практиці найбільш оптимальною схемою є послідовність виконання типових кроків відображених на рис. Е.2 (див. Додаток Е). У випадку, якщо причиною проблеми є некоректна робота стандартного функціоналу, SAP випускає нову s-note.

Обраний розробниками SAP ERP підхід до оновлення програми з кожним роком зменшує ймовірність появи нових помилок в її роботі. Це дозволяє уникати значних недоліків у функціоналі SAP ERP, адже якщо певна проблема дійсно виникає, вона дуже швидко виправляється на місцях використання ПЗ. Більшість зауважень, що трапляються в практиці використання SAP ERP, в більшій мірі стосуються зручності ПЗ для користувачів, особливо бухгалтерів. Проте, як свідчить дослідницька аналітика, з часом такі «проблеми» поступово зникають.

Ще одним типом проблем у стандарті SAP ERP є ситуація, за якої компанії бажають мати в певному бізнес-процесі ті опції, які не передбачені, або обмежені стандартом програми. Найчастіше такі обмеження або технічні особливості бізнес-процесів згадуються у документації SAP [80].

В частині локальних бізнес-процесів проблемними питаннями є, наприклад, неповні або незручні рішення щодо розрахунків за ПДВ згідно українського законодавства, зокрема:

1) відсутність уніфікованих рекомендацій щодо налаштування обліку з ПДВ;

[1] Консультант SAP – фахівець з налаштування та підтримки SAP ERP.

2) відслідковування першої події за операціями згідно ст.187.1 ПКУ;

3) прийняття податкового кредиту;

4) формування зведеної податкової накладної з типом причини 15 за підсумками операцій в кінці місяця;

5) формування розрахунку коригування з типом причини 15;

6) формування податкової накладної та розрахунку коригування до неї для роздрібних продажів.

2.2.1. Загальні методичні рекомендації щодо налаштування обліку ПДВ у системі SAP ERP

Облік ПДВ у SAP ERP не є попередньо налаштованим та потребує тривалої роботи консультантів SAP, що складається із таких завдань:

- дослідження бізнес-процесів пов'язаних із обліком ПДВ у конкретній компанії з урахуванням вимог поточного законодавства та практики діяльності, що склалась історично на підприємстві;

- побудова проектного рішення, що описує основні вимоги до організації бізнес-процесу в новій системі SAP ERP та дозволяє реалізувати вимоги податкового законодавства, що актуальні для цільового підприємства;

- виконання стандартних налаштувань, що постачаються локалізаційним пакетом SAP FI-LOC-FI-UA [80, Ukraine];

- написання та реалізація технічних завдань з метою побудови Y-програм, що забезпечують окремі випадки обліку ПДВ в рамках поточного законодавства (наприклад генерація податкової накладної з типом причини «13»);

- тестування налаштованого та розробленого функціоналу;

- написання інструкції користувача, що передбачає більшість можливих практичних випадків, що виникають при веденні обліку з ПДВ[1];

- підтримка продуктивного запуску системи SAP ERP.

[1] Зазвичай така інструкція має більше 2 д.а. тексту, що ілюстрований багатьма рисунками та доповнений таблицями

Принцип роботи програм SAP ERP, що забезпечують створення ПН та РК, полягає у широкому використанню кодів податку[1]. Код податку у SAP ERP має назву та визначає ставку і природу ПДВ (вихідний чи вхідний), рахунок головної книги (надалі – «рахунок ГК»), на який буде здійснено проведення суми ПДВ та так званий цільовий код податку. Цільовий код податку у свою чергу може мати свій власний цільовий код податку, що дозволяє організувати групу кодів податку у впорядковану та пов'язану послідовність (надалі – «ланцюжок кодів податку»).

При проведенні первинного документу дебіторської або кредиторської заборгованості обов'язковим атрибутом є код податку, який також називають первинним. З точки зору вимог українського обліку, первинний код податку забезпечує проведення суми ПДВ на субрахунки 643 та 644.

Програма генерації вихідних ПН[2] аналізує первинні документи, визначає первинний код податку у них та звертається до наступних двох послідовних цільових кодів податку (2-ий та 3-ій у ланцюжку кодів податку), що мають свої рахунки ГК та дозволяють створити новий фінансовий документ ПН із бухгалтерським проведенням, що відображає операцію нарахування зобов'язань з ПДВ згідно зареєстрованої ПН[3]. Рахунок ГК із 2-го коду податку ланцюжка проводиться по дебету та дозволяє закрити сальдо субрахунку 643. Рахунок ГК із 3-го коду податку ланцюжка проводиться по кредиту та забезпечує кредитове сальдо на субрахунку 641.

При відображенні в обліку повернення товару від покупця, первинний документ кредиторської заборгованості перед покупцем також містить первинний код податку, що ідентичний до такого в обліковому документі продажу. В такому документі субрахунок 643 відображений в позиції дебету. Під час генерації РК, програма генерації ПН/РК звертається до 2-го та 4-го кодів податку у ланцюжку. Рахунок ГК із 2-го коду податку ланцюжка проводиться по кредиту та таким чином закриває сальдо субрахунку 643. Рахунок ГК із 4-го коду податку ланцюжка проводиться по дебету та забезпечує дебетовий оборот субрахунку 641.

---

[1] Tax codes
[2] Технічна назва програми – J_1UNCREATE_EXT
[3] Дт 643 «Податкові зобов'язання» - Кт 641 «Розрахунки за податками»

За подібним принципом побудована логіка роботи програми створення облікових документів для вхідних ПН/РК: позиція субрахунку 644, що виникла в первинному документі від кредитора, закривається завдяки використанню 3-го (для ПН) та 4-го (для РК) кодів податків із ланцюжка. 2-ий код податку ланцюжка вхідних кодів податку використовується для проведення в обліку ПН та РК та забезпечує обороти по субрахунку 641.

Для створення ПН з типами причин «05», «06», «08», «09», «13», та «15» [56] необхідно налаштувати ланцюжок кодів податку, що складається із трьох, адже первинні коди податків для таких операцій відсутні, а сума нарахованого зобов'язання з ПДВ відразу списується на витрати.

Бувають випадку, коли для забезпечення вимог законодавства достатньо одного коду податку. Наприклад, вхідний ПДВ згідно МД проводиться в обліку відразу на субрахунок 641 в кореспонденції із рахунком ГК для відображення кредиторської заборгованості.

Програма формування декларації з ПДВ[1] вибирає для рядків звіту позиції бухгалтерських документів із кодами податку, що визначені в налаштуваннях для неї. З огляду на цей факт, кожному рядку Декларації повинен відповідати як мінімум окремий ланцюжок кодів податку. У випадку здійснення платником податку операцій, звільнених від оподаткування податком відповідно до коду пільги [75], під кожен код пільги необхідно передбачити окремий ланцюжок податку. На наш погляд остання вимога локалізаційних програм ведення обліку ПДВ у SAP ERP є нелогічною та може призводити до створення значної кількості ланцюжків податку у системі. Доцільніше змінити програму та аналізувати звільнені від оподаткування операції відповідно до коду пільги згідно налаштувань матеріалів та послуг, для яких в окремому налаштуванні варто прописати код пільги.

Сукупність всіх кодів податків у їх взаємозв'язку визначає схему кодів податків. Зважаючи на відсутність рекомендацій щодо налаштування схеми кодів податків у SAP ERP, нами розроблена універсальна схема кодів податків (див. табл. Ж.1 та Ж.2,

[1] Технічна назва програми – J_1UFTAX21

Додаток Ж), що враховує вимоги законодавства та практичний досвід впровадження системи SAP ERP на українських підприємствах. Запропонована схема кодів податків використовує обґрунтовані у розділі 2.1 цієї роботи субрахунки з обліку ПДВ, передбачає відображення в обліку основних операцій, пов'язаних із зобов'язаннями та кредитом з ПДВ та дозволяє виділити всі випадки, що потребують окремих точок контролю (наприклад розрахунки з ПДВ у роздрібних та Інтернет-продажах слід відділити від оптових, а розрахунки з ПДВ за касовим методом нарахування варто окремо виокремити у зв'язку із тим, що транзитний субрахунок 643 дає сальдо в кінці періоду за такими операціями).

Використання кодів податку «PI» та «PR» обумовить одночасне використання рахунків 64333 та 6443 в первинному бухгалтерському документі, що на основі нього дозволить програмі генерації вхідних ПН створити при потребі одночасно два бухгалтерські документи: вихідну ПН, що дозволить закрити транзитний рахунок 64333 в кореспонденції із Кт рахунку 64123 та вхідну ПН, що дозволить закрити рахунок 6443 в кореспонденції із Дт рахунку 64124.

У випадку купівлі послуг, використовуваних у негосподарській діяльності, запропоновано використовувати окремий код податку «PV», що пізніше дозволить виділити відповідні вхідні ПН та створити на основі них вихідні ПН з типом причини «13», забезпечивши таким чином бухгалтерське проведення нарахування витрат в кореспонденції із субрахунком 64123.

При купівлі товарно-матеріальних цінностей, що використовуються у негосподарській діяльності, сума вхідного ПДВ відноситься на вартість активів. Така ситуація призводить до кореспонденції Дт субрахунку 644 із Кт субрахунку 64334 (див. табл. Д.1, Додаток Д). З цією метою у схемі кодів податків передбачено окремі коди вхідного податку «P8», «PA», «PS» залежно від типу операції та ставки податку. З метою закриття субрахунку 64334 у кореспонденції із субрахунком 64123, використовується окремий код податку «ZW».

Окрім запропонованої схеми кодів податків (див. табл. Ж.1 та Ж.2, Додаток Ж), рекомендуємо розробляти додатковий функціонал щодо додавання наступних аналітик на транзитних субрахунках 643 та 644:

- унікальний код контрагента (ЄДРПОУ або ІПН);

- назву контрагента;

- номер договору, підписаний із контрагентом.

Окремим атрибутом бухгалтерського документу слід використовувати дату первинного виникнення зобов'язань та кредиту з ПДВ. У SAP ERP такою датою може бути так звана «дата виконання податку». Для первинних документів дебіторської чи кредиторської заборгованості дата виконання податку повинна бути рівною даті проводки. Дата виконання податку для бухгалтерських документів ПН/РК, складених за операціями постачання або придбання із платниками податку, повинна бути рівною даті виконання податку первинного документу, в якому відображено оборот за субрахунком 643 або 644.

Використання дати виконання податку дозволить краще контролювати закриття транзитного субрахунку 643 в тому числі при визнанні податкових зобов'язань за касовим методом [25, ст.187.10], при використанні якого на кінець періоду залишається сальдо на субрахунку 643. На субрахунку 644 також залишається сальдо на кінець періоду у зв'язку із можливістю включення до податкового кредиту сум ПДВ у наступних звітних періодах [25, ст.198.6]. Використання дати виконання податку (разом із іншими аналітиками) дозволить легко відслідковувати позиції субрахунків 643 та 644, що очікують закриття у зв'язку із включенням до звітної Декларації.

2.2.2. Відслідковування першої події в пов'язаних із ПДВ операціях

Згідно ст. 187 п. 1 ПКУ, «датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата,… що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця… платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню…;

б) дата відвантаження товарів, … а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [25, ст. 187.1].

З цього слідує, що облікова система повинна ідентифікувати, яка із операцій при розрахунках із контрагентом є релевантною для формування зобов'язання з ПДВ або ж прийняття податкового кредиту з ПДВ та правильно формувати бухгалтерські

проведення щодо кожної окремої бізнес-операції. Такі вимогу ПКУ є значною проблемою для SAP ERP в контексті забезпечення вимог українського законодавства. Не дивлячись на те, що стандартом програми передбачений аналіз розрахунків із контрагентами задля визначення суми авансів/заборгованості на кінець звітного періоду, ст. 187.1 ПКУ фактично зобов'язує підприємства детально працювати з кожною окремою транзакцією.

Так, при реалізації продукції, формування дебіторської заборгованості та проведення платежів в рамках одного замовлення на продаж технічно ніяк не пов'язані між собою до моменту вирівнювання[1] – особливої операції в SAP ERP, що на технічному рівні дозволяє чітко співвідносити дебетові та кредитові позиції окремих бухгалтерських рахунків.

При надходженні платежу від бізнес-партнера по банківській виписці, бухгалтер самостійно визначає, чи є цей платіж авансом чи післяплатою, бухгалтерські проведення яких відрізняються (операції 1.3 та 2.1, табл.2.4). Варто зауважити, що без додаткових розробок проведення авансу (операція 2.1, табл. 2.4) не гарантує того, що система заборонить створити податкову накладну на відвантаження[2] (операція 2.3, табл. 2.4), яке відбулось пізніше, у разі, якщо таке відвантаження не вирівняне із документом авансу (операція 2.4, табл. 2.4).

З метою формування ПН на суму перевищення відвантаження над частковим авансом та/або РК у випадку зміни номенклатури, ціни чи кількості у видатковій накладній (порівнюючи із даними ПН, створеною за фактом надходження авансу), документи дебіторської заборгованості та авансу необхідно вирівняти (операція 2.4, табл. 2.4), а документ вирівнювання застосувати у програмі генерації вихідних ПН/РК.

Для уникнення помилок при веденні розрахунків за ПДВ, в SAP ERP існує ряд вбудованих або налаштованих технічних «запобіжників», зокрема:

---

[1] Clearing procedure

[2] В більшості випадків дати операцій відвантаження товару та визнання доходу співпадають. Оскільки однією із підстав виникнення податкових зобов'язань згідно ПКУ є «відвантаження товарів», а Кт субрахунку 643 виникає в документі дебіторської заборгованості, що є підставою для створення ПН у облікових системах, в даній роботі під дефініцією «відвантаження товару» в контексті вимог ПКУ розумітимемо документ нарахування дебіторської заборгованості

- неможливість двічі створити податковий документ до одного й того ж первинного документу (видаткова накладна, акт від кредитора чи авансовий платіж);

- система сповіщень щодо відмінності у даних документу кредиторської заборгованості та вхідного XML-документу від контрагента із ЄРПН;

- вирівнювання бухгалтерських субрахунків 643 та 644 за обраними критеріями (контрагент/договір/звітний період/дата виконання податку/сума).

Таблиця 2.4

Операція вирівнювання у розрахунках із контрагентами при реалізації продукції

Перша подія – відвантаження товару					
№	Дата	Опис	Індикатор Дт/Кт	Бухгалтерський рахунок	Сума, грн.
1.1	24.02.20XX	Відвантаження товару	Дт	361	1200.00
			Кт	702	1000.00-
			Кт	6432	200.00-
1.2	24.02.20XX	Формування податкової накладної	Дт	6432	200.00
			Кт	6412	200.00-
1.3	28.02.20XX	Надходження платежу	Дт	311	1200.00
			Кт	361	1200.00-
1.4	28.02.20XX	Операція вирівнювання	Дт	361	1200.00
			Кт[1]	361	1200.00-
Перша подія – надходження коштів					
2.1	20.02.20XX	Надходження авансу	Дт	311	1200.00
			Кт	681	1200.00
			Дт	6431	200.00
			Кт	6432	200.00-
2.2	20.02.20XX	Формування податкової накладної	Дт	6432	200.00
			Кт	6412	200.00-
2.3	24.02.20XX	Відвантаження товару	Дт	361	1200.00
			Кт	702	1000.00-
			Кт	6432	200.00-
2.4	24.02.20XX	Операція вирівнювання	Дт	681	1200.00
			Кт	361	1200.00-
			Дт	6432	200.00
			Кт	6431	200.00-

Джерело: розроблено автора на основі діючої методології обліку та з урахуванням технічних особливостей SAP ERP [80]

Позаяк, перша подія визначається безпосередньо бухгалтерами і альтернативи цьому не існує, що обумовлено двома основними чинниками:

[1] Методом червоного сторно, з метою не завищування оборотів.

- *технічним* – в SAP ERP потрібно працювати з окремими позиціями, а не із загальними оборотами в розрізі аналітик. Тобто обліковуючи розрахунки з контрагентами, потрібно співвідносити кожен документ із певним(и) іншим(и);

- *методологічним* – існує безліч ситуацій, за яких автоматизувати визначення першої події в програмі неможливо[1].

Зважаючи на наведені вище причини (технічна та методологічна), важко розробити всеохоплюючий алгоритм у SAP ERP, що безпомилково визначав би першу подію при розрахунках за ПДВ.

Враховуючи вимоги податкового законодавства України, технічні особливості SAP та практичний досвід впровадження системи SAP ERP на підприємствах України, нами було розроблено схему так званих «індикаторів першої події» для операцій із покупцями платниками податку (див. табл. Ж.3, Додаток Ж). Індикатори першої події автоматично проставляються в первинних документах при розрахунках із дебіторами завдяки окремій Y-розробці[2]. Такий методологічний підхід дозволяє налаштувати варіанти первинного екрану програми генерації вихідних ПН/РК застосувавши фільтри по атрибуту «індикатор першої події» первинного фінансового документу у SAP ERP.

Для документів, що відображають розрахунки із платниками ПДВ, щодо яких застосовується метод першої події для визначення податкових зобов'язань, налаштовується окремий варіант програми генерації вихідних ПН/РК (варіант «PN-RK-1» у табл.Ж.3, Додаток Ж), що вибирає облікові документи дебіторів, у яких містять індикатори «FN» (видаткові накладні, до яких в межах замовлення на продаж не існує проведень авансу; документи повернення товару та коригування ціни), «AN» (аванси, до яких в межах замовлення на продаж не існує відкритого відвантаження, дата якого передує даті надходження коштів), «VC» (документи вирівнювання авансів із документами дебіторської заборгованості). Індикатор «AN» також проставляється

[1] Як приклад, розрахунки з контрагентами за надані послуги оренди, визначення першої події для яких здійснюється не лише в межах окремого договору, але й в межах виду наданих послуг (маркетинг, комунальні витрати, оренда приміщення).

[2] До моменту включення розроблених рекомендацій у пакет локалізації SAP для України.

для часткових авансів, коли сума вхідного платежу менша за доступну суму замовлення на продаж[1].

Індикатор «FP» застосовується до документів дебіторської заборгованості, якщо на етапі його створення існує часткова попередня оплата. До моменту операції вирівнювання із авансовими платежами, на такі документи технічно можна сформувати документ ПН. Тому всі бухгалтерські документи із індикатором «FP» повинні бути виключені із вибірки програми генерації ПН/РК. У таких випадках, підставою для генерації ПН/РК є документ вирівнювання, завдяки якому програма бачить не лише доступний залишок[2] для формування ПН, але й аналізує будь-які зміни у ціні, кількості та номенклатурі між попередньо створеними податковими документами і фактичним відвантаженням з метою створення РК.

Індикатор «AP» застосовується до документу вхідної попередньої оплати у випадку, якщо в межах замовлення на продаж існують відкриті відвантаження, дата яких передує даті авансу. Такі ситуації потребують детального аналізу бухгалтера та не включаються у вибірку варіанту програми генерації ПН/РК.

У зв’язку з тим, що проведення вихідних документів при розрахунках із покупцем може не узгоджуватись у часі із проведенням вхідної банківської виписки, можливі ситуації, коли під час проведення до обліку видаткової накладної існує проведений аванс до ідентичного замовлення на продаж. Такі документи отримують індикатор «FA», що є сигналом для бухгалтера щодо необхідності виправити документ вхідного платежу (який насправді є післяплатою), після чого індикатор «FA» у документі дебіторської заборгованості вручну змінюється на індикатор «FN».

Подібна ситуація може бути при проведенні платежів, якщо бухгалтер вирішив провести до обліку вхідний платіж як аванс до замовлення на продаж, для якого існує документ дебіторської заборгованості з датою проведення, що передує даті платежу. Для таких бухгалтерських документів буде присвоєно індикатор «AA», що сигналізує бухгалтера про необхідність аналізу проведених до обліку документів дебітора.

---

[1] Тобто суму замовлення на продаж, на яку в майбутньому можна сформувати дебіторську заборгованість за фактом постачання товарів, послуг.

[2] Тут – сума перевищення відвантаження над сумою попередніх платежів.

Після операції вирівнювання для документів авансів індикатор «AN» (або «AP») автоматично замінюється на «PA» у випадку повного покриття авансу дебіторською заборгованістю, або на «PP» у випадку, якщо сума авансу перевищує суму закритої ним дебіторської заборгованості.

При застосування касового методу нарахування зобов'язань з ПДВ, підставою для формування ПН/РК є факт здійснення платежу. В SAP ERP такі ПН/РК формуються на основі документів післяплати лише після їх вирівнювання із документами дебіторської заборгованості. З огляду на такі законодавчі та технічні вимоги до процесу, варіант програми генерації ПН/РК при застосуванні касового методу (варіант «KAS-MET» у табл.Ж.3, Додаток Ж) повинен включати лише платіжні бухгалтерські документи із індикаторами «AO» та «PO», що прийшли на зміну індикаторам «OA» та «OP» у документах вхідних платежів.

При проведенні до обліку документів дебіторської заборгованості, що у випадку застосування касового методу не є підставою для реєстрації податкових документів, також аналізує ступіть покриття цих документів сумами платежів (індикатори «CA», «CP», «CN») для додаткової інформації бухгалтеру.

2.2.3. Прийняття податкового кредиту

Стандартний процес обліку розрахунків за ПДВ в частині податкового кредиту в SAP ERP реалізований таким чином, що щодня із бази податкових органів завантажуються електронні податкові документи. В окремій транзакції[1], бухгалтер має змогу співвідносити податкові документи із первинними документами (авансовими платежами та актами), в результаті чого формується попередньо створений[2] податковий документ, що не вносить зміни до журналу операцій, тобто не впливає на обороти бухгалтерських рахунків, але при цьому містить всю необхідну інформацію для майбутніх проведень.

Як тільки отримано статус «зареєстровано» із бази даних ЄРПН, бухгалтер впевнений, що можна провести попередньо створений документ до обліку, тобто

[1] Тут – програмі.
[2] В термінології SAP – запаркований (від англ. parked).

сформувати за ним бухгалтерські проведення. Якщо ж статус документу довго не змінюється – це є сигналом, що відповідальному користувачу потрібно детально проаналізувати зміст документу і за потреби відкоригувати його дані. Найчастішою причиною такого коригування є невідповідність сум бази ПДВ або ПДВ на 0.01 грн, що пов'язано із різною логікою заокруглень в облікових системах підприємства та контрагентів, зареєстрованих у податковому органі.

При співвіднесенні електронних податкових документів із базовими, в SAP ERP існує ряд запобіжників, що унеможливлюють виникнення помилок в результаті дії людського чиннику. В окремих випадках бухгалтер має змогу виконати співвіднесення лише після коректного вирівнювання документів кредитора в системі. Прикладом такої ситуації може бути випадок, коли акт на певну суму перевищує попередньо отриманий аванс і, відповідно, на дату акту контрагентом сформовано ПН на суму різниці між цим актом та одержаним авансом.

На наш погляд, така процедура роботи задовольняє методологічні та законодавчі вимоги щодо обліку податкового кредиту з ПДВ, дозволяє уникати людських помилок та вимагає більш детального контролю розрахунків з кредиторами з боку бухгалтерів. Проте, на великих масивах даних, процес видається більш складним, а кількість особливих практичних випадків значно зростає. У зв'язку з цим, нами було запропоновано ряд покращень для SAP ERP (як у вигляді «інцидентів» (див. рис. Е.2, Додаток Е), так і у вигляді повідомлень на SAP JAM [83]), які доповнюють та покращують стандартний функціонал, зокрема:

а) масове створення в SAP ERP попередньо створених податкових документів, якщо при програмному аналізі у них із електронними податковими документами співпадають такі ознаки:

- ІПН контрагента;
- загальна сума ПДВ (з урахуванням знаку);
- загальна сума податкової бази (з урахуванням знаку);
- дата операції.

Така можливість надається SAP із лютого 2021 року та дозволяє економити близько 50-80 людино-годин щомісяця при обсязі вхідних податкових документів у 1000-1500 одиниць;

б) можливість створення декількох попередньо створених податкових документів у SAP ERP у випадку, якщо одному первинному документу в обліковій системі відповідає декілька електронних документів із бази даних податкового органу. При цьому, повинні залишатися актуальними існуючі запобіжники, зокрема:

- перевірка сум ПДВ та податкової бази у електронних документах із ЄРПН та у первинних документах SAP ERP;

- перевірка приналежності співвідношуваних документів до одного контрагента та однієї дати.

До грудня 2020 року, в таких випадках бухгалтер був змушений вручну створювати попередньо створені податкові документи (з урахуванням технічних вимог до них) і в окремій транзакції співвідносити ці документи з XML-файлами ПН/РК, а не із первинними документами.

в) можливість виставляти ручні статуси деяким електронним податковим документам. Серед таких статусів для вхідних XML-файлів доцільно вести зокрема наступні:

- «*нульові РК*», у випадку, коли контрагент формує РК на зміну номенклатури (але не сум) [84, категорія 101.15], а тому бухгалтерський документ з проведеннями в системі не буде створено;

- «*помилкові*», у випадку, коли контрагент помилково формує податковий документ, а тому з позиції фірми-покупця не маємо права приймати його до обліку як податковий кредит з ПДВ [25, ст. 198.1, 201.10, 44.1];

- «відкладені», у випадку, коли бухгалтер приймає рішення відкласти прийняття до обліку податкового кредиту з ПДВ згідно конкретної ПН на наступні звітні періоди [25, ст. 198.6].

З грудня 2020 року SAP надає можливість налаштовувати власні статуси залежно від побажань відділу бухгалтерії та проставляти їх XML-файлам податкових документів. Це дозволяє зокрема:

- уникати повторного аналізу кожного такого документу при формуванні щомісячної податкової звітності;

- формувати список податкових документів, що були позначені користувачами як помилкові, або ж як нульові РК.

Разом з тим, в роботі такого функціоналу рекомендуємо програмно врахувати положення чинного законодавства. Наприклад, унеможливити проставлення статусу «нульовий РК» для документів, що не є такими, або ж статусу «відкладені» для РК, що складені до раніше включених до Декларації ПН та коригують податковий кредит з ПДВ у бік зменшення, адже згідно ст. 192.1.1 ПКУ підприємство зобов'язане відобразити такі документи у поточному звітному місяці [25].

2.3. Особливості нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ при продажу нижче ціни придбання

2.3.1. Зміст додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ

Значну частину витрат компанії становить собівартість реалізованої продукції. Ґрунтуючись на практичному досвіді, для різних компаній залежно від напрямку та специфіки їх господарської діяльності обирається більш відповідний метод оцінки запасів при їх вибутті. Наприклад, метод ідентифікованої собівартості, що являє собою облік запасів за партіями, є властивим для фармацевтичної галузі, де кожна партія товару суворо контролюється на кожному етапі свого життя від виробництва до реалізації кінцевому споживачу. Для великих підприємств роздрібної торгівлі ведення обліку за партіями часто є важким, що зумовлюється великими обсягами реалізації товарів у роздрібних торгових точках. Як наслідок, облікова інформаційна система буде перевантажена через необхідність аналізу даних щодо партій з метою їх автоматичного підбору при кожному товарному русі. За такого підходу потенційно зростає кількість можливих помилок, одна проблемна ситуація може спричиняти декілька інших та зумовлювати збільшення трудових й технічних ресурсів для підтримки такої інформаційної системи.

Вартість запасів при їх вибутті згідно з рекомендаціями МСФЗ [85, п. 23, 25] може визначатись за різними методами (ФІФО, метод середньозваженої собівартості,

ціни продаж та ін.). При цьому кожен метод оцінки має відповідний вплив на податок на прибуток. Важливість і актуальність дослідження такого впливу є предметом багатьох досліджень. Зокрема, Едорі Д. Саймон та Охака Джон розкривають переваги та недоліки методу оцінки вибуття запасів за методами ФІФО та середньозваженої собівартості з наступним моделюванням їх впливу на величину чистого доходу. Наведене авторами моделювання [86, с.1641-1643] є доволі простим та виконується на невеликому масиві даних, проте автори наглядно демонструють, що з урахуванням інфляційних впливів, при оцінюванні запасів за методом ФІФО, прибуток є відносно більшим, аніж при застосуванні методу середньозваженої собівартості.

Метод оцінки вибуття запасів також має відповідний вплив на розрахунки за ПДВ. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість (надалі – «Директива 2006/112/ЄС») визначає базу оподаткування ПДВ рівною собівартості за відсутності ціни придбання у випадку, «якщо оподатковувана особа використовує товари, що становлять частину її господарських засобів, або розпоряджається ними» [87, ст.74], або у випадку «постачання товарів, яке полягає у їх передачі до іншої держави-члена» [87, ст. 76].

Згідно ст. 80 Директиви 2006/112/ЄС, держави-члени можуть в окремих випадках вживати заходи з метою забезпечення того, щоб база оподаткування була рівною ринковій вартості, якщо винагорода (ціна продажу) є нижчою за ринкову вартість. Ринковою вартістю при цьому є «сума, не менша за ціну купівлі товарів чи подібних товарів або, за відсутності ціни купівлі – собівартість, визначена на момент постачання» [87, ст. 72].

На відміну від положень Директиви 2006/112/ЄС, які завдяки своїй гнучкості дозволяють гармонізувати податковий та фінансовий облік країн-членів ЄС, податкове законодавство України в деяких випадках не синхронізоване із НП(С)БО та МСФЗ. Зокрема, ПКУ не оперує дефініцією «собівартість» для визначення бази оподаткування ПДВ при негосподарському використанні товарів або ж при їх постачанні за ціною, нижче ринкової. Тому на практиці, багатьом українським підприємствам доводиться дублювати облік запасів, розраховуючи їх собівартість за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів поряд із оцінкою

запасів за методом середньозваженої собівартості, що спричиняє додаткове навантаження на облікову систему та потребує більше ресурсів на її обслуговування.

В Україні згідно НП(С)БО 9 [17, п.16] оцінку вибуття запасів можна здійснювати за будь-яким із обраних методів, в тому числі за методом ідентифікованої або середньозваженої собівартості. В той же час, згідно ст. 201 п.4 ПКУ «платники податку у разі здійснення постачання товарів/послуг, база оподаткування яких, визначена відповідно до статей 188 та 189 цього Кодексу, перевищує фактичну ціну постачання таких товарів/послуг» [25] повинні нараховувати додаткові зобов'язання з ПДВ, що оформлюються окремим податковим документом. Базою для оподаткування в таких випадках є ціна придбання (при використанні запасів у негосподарській діяльності) або різниця між ціною придбання та ціною продажу [25, ст. 188, п.1].

Також при списанні непридатних для подальшого використання/реалізації товарно-матеріальних цінностей, підприємство зобов'язане нарахувати компенсуючі зобов'язання за ПДВ [25, ст. 198, п.5]. В такому разі «база оподаткування за товарами/послугами визначається, виходячи з вартості їх придбання» [25, ст. 189, п.1]. Таке формулювання ПКУ фактично зобов'язує компанії здійснювати облік вибуття запасів за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, тобто за ціною придбання, що склалась відповідно до первинних облікових документів.

Проблема вибору методу оцінки запасів є вкрай важливою для українського бізнесу, адже використання лише одного із методів суттєво спростить ведення господарської діяльності. Разом з тим, державі, в тому числі державам членам ЄС, що орієнтуються на Директиву 2006/112/ЄС, важливо зберегти фіскальну функцію ПДВ та не втрачати потенційні надходження до бюджету, тому варто шляхом моделювання дослідити вплив методу оцінки вибуття запасів на розрахунки за ПДВ.

Процес моделювання діяльності з урахуванням ПДВ повинен враховувати той факт, що при купівлі товарів, робіт, послуг, контрагент сплачує частину ПДВ, на суму якого може зменшити свої податкові зобов'язання, що виникають при наступному продажу [88].

Дослідженням впливу цін придбання та продажу на розрахунки за ПДВ займались зокрема М. Крівко, Л. Моравець та ін.. Автори аналізують вплив знижок на суму зобов'язань з ПДВ та розглядають цінові знижки як один зі способів ухилення від сплати податків, оскільки роздрібні ціни безпосередньо не регулюються у державах членах ЄС [89, с.154]. Автори слушно зауважують, що продажі за цінами нижче закупівельних призводять до втрат державного бюджету, адже в таких випадках вхідний ПДВ є вищим за вихідний [89, с.144].

Ми також деталізуємо, що у випадку перепродажу імпортованих товарів та при наданні знижок без механізму нарахування компенсаційних зобов'язань з ПДВ, державний бюджет України в будь-якому випадку отримає суму платежу з ПДВ, розраховану відповідно до митної вартості товарів [25, ст.187.8, 190.1; 26, Розділ III], а контрагент не повністю «погашав би» попередньо сплачені зобов'язання з ПДВ.

Деякі автори наводять міркування, згідно з якими вибір методу оцінки запасів не впливає на розрахунки за ПДВ [90]. Разом з тим, як було наведено вище, вплив має місце у зв'язку зі знижками, що можуть спричиняти продаж нижче ціни придбання, а також у зв'язку з особливостями нормативно-правових вимог.

При тому, що М. Крівко, Л. Моравець та ін. оцінюють лише (негативний) фіскальний ефект від використання знижок, науковці не надають спосіб вирішення такої об'єктивної проблеми. З метою уникнення подібних ситуацій, Директива 2006/112/ЄС рекомендує не включати до бази оподаткування ПДВ суму знижок (ст. 79, 87), проте такий підхід може ускладнювати облік, якщо йдеться про доінвойсні знижки, інформація про які зазвичай не відображається в системі бухгалтерського обліку[1], а також не дозволяє зменшити зобов'язання з ПДВ, якщо сума знижки не призводить до зменшення ціни продажу нижче певного значення (ціни придбання або собівартості).

Проаналізуємо детальніше вплив продажу нижче ціни закупівлі на розрахунки за ПДВ.

[1] На рахунку доходів відображають зазвичай кінцеву ціну реалізації, хоча в нашій практиці впровадження системи SAP ERP ми рекомендуємо для цілей управлінського обліку відображати договірну ціну за кредитом із деталізацією знижок в дебетових позиціях рахунків вищого порядку рахунку 70.

Норми ПКУ визначають виникнення у компанії-покупця при купівлі товару у постачальника (локального чи іноземного), при оформленні всіх відповідних податкових та бухгалтерських документів, права на кредит в сумі ПДВ, базою для розрахунку якого є ціна придбання (тобто майбутня ідентифікована собівартість) – $Р_0$ (див. формули (1.2), (1.3)). Завдяки податковому кредиту в сумі ПДВ ($ПДВ_{Р0}$), покупець має право зменшити свої зобов'язання з ПДВ ($ПДВ_З$), що означає, що держава отримає менше надходжень від цього непрямого податку у випадку, якщо придбання товару здійснювалось у локального постачальника платника податку. Для того, щоб державі не втрачати «надані» таким чином кошти, при продажу нижче ціни закупівлі чи при списанні бракованих або втрачених товарів, у ПКУ передбачена необхідність для підприємств нараховувати додаткові податкові зобов'язання [25, ст. 198, п.5; ст. 201 п.4], що дозволяє належним чином відкоригувати розрахунки за ПДВ. Положення Директиви 2006/112/ЄС, викладені у ст. 72, 74, 76, 80, 83, також спрямовані на запобігання ухилення від оподаткування ПДВ [87].

Подальше дослідження вимагає чіткого розуміння вимог ст. 188.1 ПКУ. Зокрема, купуючи у локального постачальника товар за ціною 20,00 грн ($Р_0$), компанія отримує право на кредит за ПДВ ($ПДВ_{Р0}$) у сумі 4,00 грн при ставці 20% (див. рис. 2.1). Ці 4,00 грн вхідного ПДВ з економічної точки зору можна розглядати як безвідсотковий кредит: держава очікує повернути в майбутньому його тіло та отримати додаткові кошти, виходячи із принципу, що в ринкових умовах ціна проданого товару не може бути нижчою за його собівартість [91], що найчастіше складається із вартості придбаних товарів та послуг. Нехай додана вартість (ДВ) становить 25,00 грн на кожну одиницю товару, що разом із ціною придбання ($Р_0$) формує ціну продажу без ПДВ ($Р_к$) у сумі 45,00 грн. Сума вихідного ПДВ ($ПДВ_З$) становитиме 9,00 грн на кожну одиницю товару. Враховуючи попередньо отриманий кредит за ПДВ ($ПДВ_{Р0}$), чисті зобов'язання з $ПДВ_ч$ ($ПДВ_З$ – $ПДВ_{Р0}$)[1] становитимуть 5,00 грн (9,00 грн – 4,00 грн).

[1] З метою спрощення, показник $ПДВ_{ІВ}$ формули (1.4) не наводиться

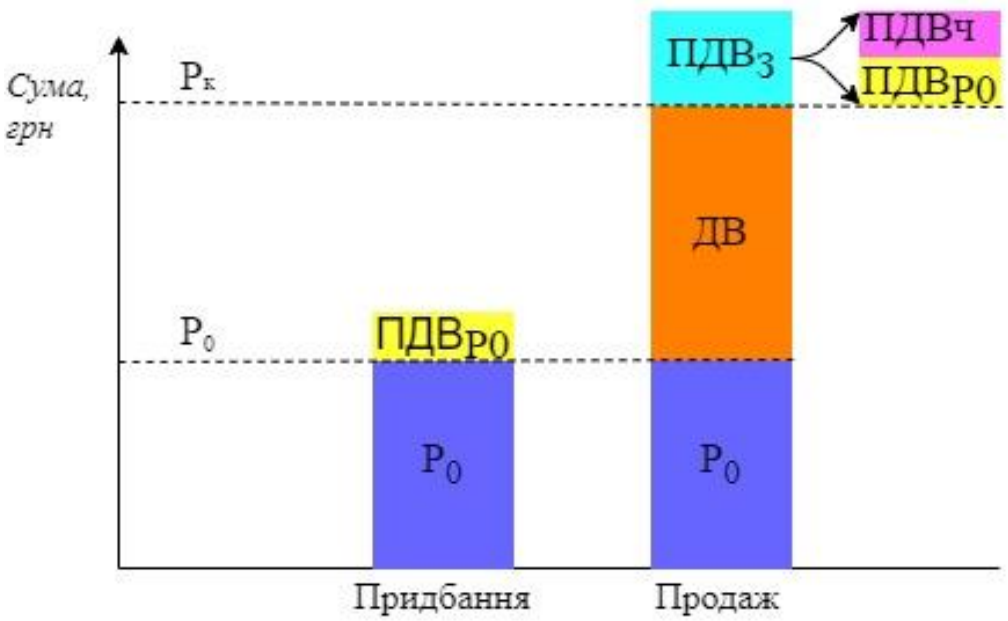


Рис. 2.1. Схема взаємозв'язку кредиту та зобов'язань з ПДВ

Джерело: розроблено автором

На практиці зустрічаються ситуації, коли підприємство реалізовує продукцію за ціною, що є нижче ціни придбання. Основні причини такої ситуації перелічені в таблиці И.1 (див. Додаток И). До об'єктивних причин продажів нижче собівартості належать ті, що можуть виникати при операціях зі всіма контрагентами та/або переслідують маркетингові цілі (причини 1.1-1.3 табл. И.1, Додаток И), або виникають випадково (причини 1.4-1.6 табл. И.1, Додаток И). До суб'єктивних причин належать ті, що мають на меті заниження ціни продажу для конкретних контрагентів, зазвичай переслідуючи уникнення оподаткування або його зменшення.

Кількість транзакцій продажу юридичним особам зазвичай є набагато меншою, ніж кількість транзакцій продажу кінцевим споживачам. Окрім того, в першому випадку важко з'ясувати причину продажу нижче ціни придбання, а отже не виключено, що вона є суб'єктивною (наприклад, причина 2.1, табл. И.1, Додаток И). При цьому причина 2.2 (див. табл. И.1, Додаток И) хоча і є суб'єктивною, але на великій вибірці даних вона не впливає на загальну ситуацію на підприємстві.

Повертаючись до наведеного вище прикладу, розглянемо варіант ситуації (див. рис. 2.2), за якого продукція, що була придбана за 20,00 грн за одиницю ($Р_0$), буде реалізована за ціною 9,00 грн ($Р_к$). В такому випадку зобов'язання з ПДВ ($ПДВ_З$) при

продажу одиниці продукції становитимуть 1,50 грн, що на 0,50 грн. менше за попередньо отриманий кредит з ПДВ ($ПДВ_{Р0}$).

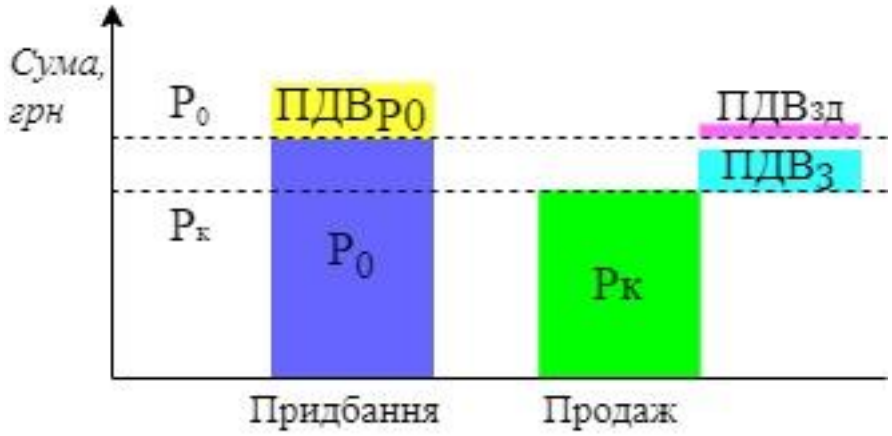


Рис. 2.2. Схема взаємозв'язку кредиту та зобов'язань з ПДВ при продажу нижче ціни закупівлі

Джерело: розроблено авторам

Для того, щоб компенсувати умовну різницю у 0,50 грн, автори ПКУ передбачили механізми нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ ($ПДВ_{ЗД}$) на різницю між ціною придбання ($Р_0$) та ціною продажу ($Р_к$) для випадків, деякі з яких розкриті у таблиці И.2 (див. Додаток И).

Безоплатна роздача (постачання) товару є окремим випадком продажу нижче ціни придбання, адже в такому випадку ціна продажу становить 0,00 грн.

Відсутність необхідності нараховувати додаткові зобов'язання з ПДВ при списанні браку та недостач створювало б ситуацію, за якої підприємства кредитувались би на суму вхідного ПДВ, що утворився при придбанні такого товару. Потенційно це могло б сприяти розвитку тіньових схем реалізації продукції за готівку, операції вибуття якої могли би оформлювалася в обліку не як списання собівартості проданого товару, що доповнюється нарахуванням доходу при продажу, а як списання собівартості втраченого чи бракованого товару.

Донарахування зобов'язань з ПДВ при ліквідації основного засобу також є логічним з економічної точки зору, адже підприємство не зможе більше

використовувати його для створення доданої вартості в частині перенесеної вартості[1], а отже частину кредиту з ПДВ (пропорційно до залишкової вартості) потрібно компенсувати у вигляді зобов'язань з ПДВ.

Разом з тим, поточні формулювання ПКУ передбачають нарахування додаткових зобов'язань лише при продажу нижче ціни придбання (P_0), а не нижче значення ($P_0 + IB_{пдв}$) згідно формули (1.3), тобто при продажу за ціною нижче за значення витрат на придбання одиниці товару, при здійсненні яких підприємство отримало кредит з ПДВ. Таким чином, підприємства кредитуються на деяку частку значення $ПДВ_{IB}$ (відповідно до формули (1.4)) при здійсненні продажів нижче значення ($P_0 + IB_{пдв}$).

Відсутність контролю з боку податкових органів за ситуаціями 1-4 (див. табл. И.2, Додаток И) може спричинити недоотримання значних сум коштів до державного бюджету. За нашими підрахунками на основі фактичних даних компаній різних видів економічної діяльності, частка зобов'язань з ПДВ, що виникли в результаті ситуацій 1-4 (див. табл. И.2, Додаток И) становить 0,3%-3,0% від усього обсягу зобов'язань з ПДВ, що за результатами 2023 року може становити 0,644-6,438 млрд. грн в межах державного бюджету [92, с.6].

Облік основних засобів передбачає ідентифікацію кожного окремого активу, транзакції за яким супроводжуються окремими первинними документами. На кінець кожного місяця, в регістрі обліку основних засобів можна побачити його балансову вартість. Зважаючи на це, не складно відслідкувати рух кожного окремого активу для цілей оподаткування ПДВ та з метою перевірки коректності сформованих податкових документів.

На відміну від основних засобів, відслідкувати історію руху запасів, в тому числі вартість придбання кожної їх одиниці, а тим паче складової (сировини), надзвичайно складно. Тому в галузях, особливості діяльності яких не передбачають контролю руху кожної одиниці/партії товару, підприємства часто застосовують метод оцінки вибуття

[1] Див. висновок №1 Висновків до розділу 1.

запасів за середньозваженою собівартістю. Цей метод надзвичайно зручний для підприємств роздрібної торгівлі, оскільки:

- переважно має місце широкий асортимент продукції, в тому числі «дрібної» (жувальні гумки, ручки і т.п.);

- проблемність вузьких місць у бізнес-процесах знижується або зникає (наприклад, вирішення помилки підбору некоректної партії товару, що ідентифікує ціну придбання, яка виступає ідентифікованою собівартістю). Це актуально при значних обсягах щоденних операцій щодо великого асортименту товарів;

- потужності інформаційної системи підприємства, а отже і витрати ресурсів на її обслуговування, повинні бути значно більшими, якщо намагатись відслідковувати ідентифіковану собівартість кожної одиниці товару при його переміщенні між складами та магазинами, а також при його реалізації чи поверненні.

В таких умовах, застосовуючи метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю, компанії визначають базу оподаткування для забезпечення вимог ст. 188.1 ПКУ переважно одним із двох способів:

а) як різниця між середньозваженою собівартістю, за якою було списано товар при його продажу, та ціною реалізації;

б) різниця між «підібраною» ціною придбання та ціною реалізації.

Під «підібраною» ціною придбання мається на увазі автоматично визначена ціна згідно конкретної МД або ПН відповідно до запрограмованого алгоритму. Такий алгоритм базується на:

- методі оцінки вибуття запасів ФІФО для підбору собівартості та віртуального списання кількості товару, виходячи із припущення, що спершу продаються ті товари, які надійшли на підприємство першими;

- принципу ЛІФО[1] для збільшення кількості доступного запасу за останньою використаною для відображення списання запасу МД чи ПН у випадку повернення товару покупцем.

[1] LIFO – last-in-last-out

Обидва підходи мають суттєві недоліки. Підхід а) за своєю суттю суперечить чинному законодавству. Підхід б) дозволяє обґрунтувати відповідно до ПКУ розрахунок бази оподаткування ПДВ при продажу нижче ціни придбання, проте його результати неможливо звірити з реальним рухом запасів. Окрім того, реалізація та підтримка підходу б), який обумовлює паралельний облік запасів на підприємстві, потребує значних затрат ресурсів.

2.3.2. Імітаційне моделювання впливу методів оцінки запасів на розрахунки з ПДВ в роздрібній торгівлі

Обґрунтування нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ з метою компенсації отриманого кредиту з ПДВ підтверджує необхідність проведення моделювання впливу вибору методу оцінки вибуття запасів на суму зобов'язань з ПДВ. З метою спрощення сприйняття інформації, в рамках пошуку відповіді на питання «**Яким чином вибір методу оцінки вибуття запасів впливає на фіскальну функцію ПДВ?»,** ототожнимо визначення «продаж нижче ціни придбання» (згідно ст. 188.1 ПКУ) із дефініцією «продаж нижче собівартості» та сформулюємо такі гіпотези:

H_{o11}: при збільшенні цін придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю забезпечує нарахування більшої суми зобов'язань з ПДВ, аніж при застосуванні методу собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

H_{o12}: при сталих цінах придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю забезпечує нарахування приблизно такої ж суми зобов'язань з ПДВ, як при застосуванні методу собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

H_{o21}: при збільшенні цін придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю забезпечує нарахування більшої суми зобов'язань з ПДВ, аніж при застосуванні методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

H_{o22}: при сталих цінах придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю забезпечує нарахування приблизно такої ж суми

зобов'язань за ПДВ, як і при застосуванні методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

Підтвердження гіпотез $Н_{о11}$ та $Н_{о12}$ обґрунтовує збільшення обсягу надходжень до державного бюджету від сплати зобов'язань з ПДВ, а підтвердження гіпотез $Н_{о21}$ та $Н_{о22}$ надає впевненість, що вплив на обсяги надходжень до державного бюджету будуть незначними. Таким чином підтвердження гіпотез дозволить обґрунтувати зміни до податкового законодавства України, а в перспективі також країн ЄС.

Зважаючи на природу фіскальної функції ПДВ, проведемо моделювання такого фіскального впливу на основі різних підходів до визначення бази оподаткування ПДВ при продажу нижче ціни придбання. Зокрема, розглянемо 4 різні випадки, за умови, що нетто-ціна продажу ($Р_к$) становить 100,00 грн (див. табл. 2.5).

Позначимо через МСС[1] – собівартість, розраховану за методом середньозваженої собівартості (надалі – «метод МСС»), ФІФО – собівартість за методом собівартості перших за часом надходження запасів. Позначимо через К (константа) 20,00 грн ПДВ при нетто-ціні $Р_к$=100,00 грн.

З огляду на ключову мету діяльності підприємства (отримання прибутку), продаж товарів за ціною нижче їх собівартості є нераціональним незалежно від обраного методу оцінки запасів при їх вибутті. Відповідно на практиці як правило матиме місце випадок №1 (див. табл.2.5), який не супроводжується виникненням різниці у зобов'язаннях з ПДВ при використанні методів ФІФО або МСС. Якщо має місце одна з причин продажу нижче собівартості, що були перераховані у табл. И.1 (див. Додаток И), може спостерігатись відмінність фіскального впливу при застосуванні різних методів оцінки запасів при їх вибутті. Із формул для випадку №2 (див. табл.2.5) видно, що чим вищу собівартість при списанні запасів для конкретного продажу забезпечує метод, тим більше коштів надійде до бюджету в результаті операції (за умови, що товар було продано нижче собівартості).

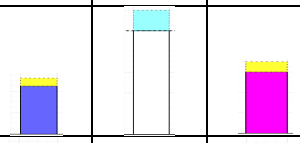
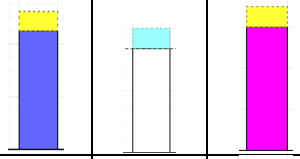
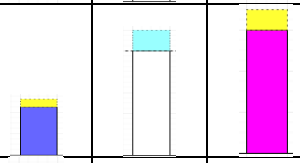
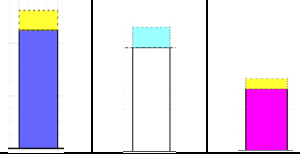
Крім того при постійному зростанні цін придбання, середньозважена собівартість в будь-який момент часу буде вищою за собівартість, визначену за

[1] Метод середньозваженої собівартості

методом ФІФО, для конкретного товару, що вибуває, а отже зобов'язання з ПДВ в такому випадку будуть вищими. Наочно таку ситуацію демонструє випадок №3 (див. табл.2.5), що підтверджує гіпотезу H_{o11}.

Таблиця 2.5

Моделювання фіскального впливу на розрахунок ПДВ при ставці 20% при використанні методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю та при методі собівартості перших за часом надходження запасів

№	Випадок	Ілюстрація			Фіскальний вплив при використанні методу	
		FIFO	$Р_к$	МСС	FIFO	МСС
1	МСС < $Р_к$; ФІФО < $Р_к$				К	К
2	МСС > $Р_к$; ФІФО > $Р_к$				К + 0.2× ×(ФІФО – $Р_к$)	К + 0.2× ×(МСС – $Р_к$)
3	МСС > $Р_к$; ФІФО < $Р_к$				К	К + 0.2× ×(МСС – $Р_к$)
4	МСС < $Р_к$; ФІФО > $Р_к$				К + 0.2× × (ФІФО – $Р_к$)	К

Джерело: розроблено автором

При постійному зростанні цін ідентифікована собівартість товару може бути вищою за середньозважену собівартість для певної транзакції, але виходячи з того, що в практиці спершу продається раніше придбаний товар, цей факт є менш ймовірним, ніж протилежна ситуація: ідентифікована собівартість буде нижчою ніж середньозважена собівартість.

З іншого боку, при постійному зниженні цін придбання, середньозважена собівартість в будь-який момент часу є нижчою за собівартість, розраховану за методом ФІФО для запасу, що був проданий. Це випадок №4 (див. табл.2.5), що демонструє більший обсяг зобов'язань з ПДВ за умови, якщо не вести облік вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості для цілей податкового обліку.

Щоб довести або спростувати гіпотези H_{o12}, H_{o21} та H_{o22}, завдяки мові програмування VBA та програмі MS Excel нами було розроблено імітаційну модель закупівлі та реалізації товару, що демонструє процес розрахунку зобов'язань з ПДВ при одночасному застосуванні трьох методів оцінки вибуття запасів (див. Рис. К.1, Додаток К). Вважаємо, що така модель повинна ґрунтуватись на показниках, розрахованих на основі даних реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі, оскільки:

- кількість транзакцій продажу однакового товару на підприємствах роздрібної торгівлі є достатньо великою, а самі транзакції стосуються значної кількості різних покупців. Ці два чинники нівелюють наявність суб'єктивних причин викривлення цін продажів у транзакціях.

- основною причиною продажу нижче собівартості на підприємствах роздрібної торгівлі є використання бонусних програм. При цьому, розподіл величини використаних бонусів (надалі – «bonus») не залежить від товару, але визначається поведінкою середньостатистичного кінцевого споживача, яка включає його психологію при накопиченні та витрачанні бонусів (деякі витрачають їх при наступній покупці, інші – накопичують, щоб витратити більшу суму при крупних покупках). Величина bonus може залежати від рівня інфляції в країні, а тому дані для знаходження розподілу величини bonus мають належати до проміжку часу, протягом якого ціни не могли суттєво змінитись, а сезонний чинник не мав би суттєвого впливу.

Для знаходження розподілу випадкової величини bonus, нами було проаналізовано фактичні дані підприємства роздрібної торгівлі щодо продажу трьох товарів для дому за період 01.09.2021 р. по 30.09.2021 р. (див. табл. 2.6). Товари продавались у магазинах, що знаходяться у великих містах України, а також через оформлення Інтернет-замовлень. Поділ вибірок товарів на групи за ознаками «Продаж в магазині» та «Інтернет-продаж» не здійснювався у зв'язку з тим, що:

- накопичення та використання бонусів, що є однією з причин продажу нижче собівартості, не залежить від форми купівлі товару в межах однієї компанії;

- товар, замовлений на сайті з використанням інтернет-акцій, часто доставляється в точку роздрібної торгівлі, де відбувається оплата та формування товарного чеку.

З таблиці 2.6 видно, що у більш ніж у 99% випадків покупець купує лише одну одиницю товару (змінна k). Решта товарних чеків відображали кількість проданого товару від 2 до 18 штук. Такі результати аналізу великої вибірки даних дозволяють знехтувати способом розподілу бонусів між різними товарними позиціями в межах одного товарного чеку та прийняти, що у імітаційній моделі для кожного товарного чеку $k_i=1$.

Таблиця 2.6

Фактичні дані підприємства роздрібної торгівлі щодо використаних бонусів при продажу трьох товарів для дому за період 01.09.2021 по 30.09.2021 р.

Показники	Товар A	Товар B	Товар C	Разом
Кількість продажів для аналізу	2299	1435	1825	5559
Частка продажів із кількістю 1 штука у товарному чекові	99.87%	99.58%	99.95%	99.82%
Частка продажів без використання бонусів	63.94%	52.47%	55.95%	58.27%

Джерело: розроблено автором

Також зазначимо, що зміна задекларованої ціни продажу протягом досліджуваного періоду не відбувалась, а отже впливу фактору зміни ціни на змінну bonus не було.

Наша імітаційна модель відтворює реалізацію одиниці товару на підприємстві роздрібної торгівлі за ціною np_i, що розраховується за формулою (2.1):

$$np_i=max\_np-bonus_i \quad (2.1)$$

max_np – задекларована ціна продажу в певний момент часу, яка відображається на ціннику, тобто ціна продажу без урахування бонусів. Така ціна зазвичай діє тривалий час до наступної зміни звичайної ціни продажу;
bonus – сума використаного бонусу, що знаходиться в діапазоні (0.01; max_np), тобто вона завжди менша за звичайну ціну продажу max_np.

Ціна max_np є сталою у моделі та задається перед початком моделювання. При моделюванні використовуватимемо значення max_np близькі до таких у первинних даних (див. табл. 2.6). Значення bonus є змінним. Для спрощення розрахунків, приймемо, що бонуси застосовуються для всіх транзакцій. Це вплине на суму додатково нарахованих зобов’язань з ПДВ при використанні кожного з методів оцінки

вибуття запасів, але не вплине на загальні тенденції розрахунку сум з ПДВ. Відповідно, якщо величина bonus є випадковою та зустрічається у кожній 10-ій транзакції, сума додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ буде у 10 разів нижчою, ніж якби величина bonus застосовувалась у кожній транзакції (при незмінній max_np), незалежно від застосовуваного методу оцінки вибуття запасів.

Нами був використаний методичний інструментарій універсального статистичного пакету Minitab, який дозволив визначити розподіл випадкової величини bonus (див. рис. К.2, К.3, Додаток К). Результати обчислень засвідчили, що величина bonus трансформована за методом Бокс-Кокс[1] є нормально розподіленою. Це підтверджує значення критерію Андерсона-Дарлінга (показник «AD» на рис.К.3, Додаток К), яке є найменшим серед відповідних значень для інших тестованих розподілів [93] і також є меншим за табличне значення 2.49, що дозволяє не відхиляти гіпотезу H_0 про нормальний розподіл трансформованої за методом Бокс-Кокс величини bonus [94, с.3; 95, с. 27; 96, с.105]. Підтвердженням цьому є також найбільше p-значення (див. рис. К.3, Додаток К).

Так як значення $\lambda = 0.111631$ (див. рис. К.3, Додаток К), Бокс-Кокс трансформація задається формулою (2.2) (згідно [97, формула (5) на с. 33]):

$$y = \frac{\text{bonus}^{0.111631} - 1}{0.111631} \tag{2.2}$$

y – нормально розподілена величина із математичним сподіванням 5,39 та середньоквадратичним відхиленням 1,88, які були розраховані у статистичному пакеті Minitab.

Функції імітаційної моделі перелічені у табл. К.1 (див. Додаток К), а змінні у табл. К.2 (див. Додаток К).

У імітаційній моделі значення bonus визначається із формули (2.2) на основі функції getSO_Price() (див. табл. К.1, Додаток К).

Для визначення факту продажу нижче собівартості, ціна продажу нами була порівняна із собівартістю. Для кожного продажу це порівняння було проведене паралельно для трьох методів оцінки вибуття запасів: МСС («WAC» для позначення суми собівартості у моделі), ФІФО («FIFO» для позначення суми собівартості у

[1] Box-Cox transformation.

моделі) та методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (надалі – «ІСМ»).

Ціна придбання p_po_j розраховувалася за формулою (2.3):

$$p\_po_j \in ((p\_po\_const - p\_po\_dev) * CCPP; (p\_po\_const + p\_po\_dev) * CCPP) \quad (2.3)$$

CCPP – коефіцієнт зміни закупівельної ціни j-ої партії відносно партії j-1. Для першої партії коефіцієнт був заданий вручну (CCPP_start);

p_po_dev – відхилення вартості товару в партії від значення змінної p_po_const;

p_po_const – стале значення закупівельної ціни товару, що відрізняється від p_po_j у зв'язку із p_po_dev та CCPP.

У програмному коді остання закуплена партія товару позначена змінною Q_po, а ціна p_po_j визначена на основі функції getPO_price().

Значення середньозваженої собівартості WAC_i розраховується на основі функції getWAC() на початок моделювання та при додаванні нового документу закупівлі із власною ціною p_po_j . Початковий запас кожного нового j-ого документу закупівлі для методу ФІФО ($stock\_po\_fifo_j$) та ІСМ ($stock\_po\_icm_j$) були прийняті однаковими протягом всього процесу моделювання та рівними значенню змінних $stock\_po\_fifo_0$ і $stock\_po\_icm_0$ відповідно.

Списання запасів за методом ФІФО здійснювалося, починаючи з документу закупівлі, для якого j=0. Актуальний номер документу закупівлі у програмі зберігався під змінною CurrentBatchSale_FIFO, що отримує значення номеру наступного за порядком документу закупівлі, коли залишок товару використовуваного документу доходить до нуля. Документ закупівлі для методу ІСМ (CurrentBatchSale_ICM) вибирався рандомно серед тих, у яких наявний доступний залишок на основі функції getICM_Batch_Sales().

Кількість продажів (транзакцій) Q_sales задавалася вручну. Для кожного продажу (Sales_transaction) було розраховано суму зобов'язань з ПДВ, виходячи з ціни продажу та різниці між собівартістю та ціною продажу, якщо остання є нижчою за собівартість (цей факт визначався окремо для кожного з трьох методів оцінки вибуття запасів).

Після кожного *i*-го продажу проводилось оновлення запасу партії $stock\_po\_fifo_j$ та $stock\_po\_icm_j$, тобто паралельно для методу ФІФО та ІСМ. Для МСС як важливий

фіксувався загальний залишок запасу, який був рівним $\sum_{j=0} \text{stock\_po\_fifo}_{ji}$ або $\sum_{j=0} \text{stock\_po\_icm}_{ji}$.

Нова партія товару (тобто новий документ закупівлі) надходить до обліку, якщо коефіцієнт nb_current ставав меншим за значення nb[1]. Значення коефіцієнта розраховується за формулою (2.4)

$$\text{nb\_current} = \frac{\sum_{j=0} \text{stock\_po\_fifo}_{ji}}{\text{stock\_po\_fifo}_{j0}} \quad (2.4)$$

$\sum_{j=0} \text{stock\_po\_fifo}_{ji}$ – загальний поточний залишок запасу партій із номерами від 0 до j;

$\text{stock\_po\_fifo}_{j0}$ – кількість запасу до початку моделювання (тобто за своєю суттю, обсяг запасу, який може вміститись на складі).

Процес моделювання вважався завершеним, якщо закінчувався запас товару або вичерпувалась задана кількість продажів Q_Sales. Кількість здійснених транзакцій продажу зберігалась у змінній Q_sales_result. Параметр Runs задавав кількість послідовних прогонів моделі з однаковими параметрами, що дозволяв отримати декілька результатів моделювання та сформувати правильні висновки. Окремий запуск моделі користувачем ідентифікувався змінною Large_run, а окремий послідовний прогін ідентифікувався змінною Small_run.

Робоча програма у MS Excel містить такі аркуші:

1. Main (див. рис. К.4, Додаток К) – головний аркуш програми, на якому задані параметри Q_sales, nb, CCPP, Q_po, stock_po, max_np, Runs, p_po_const, p_po_dev. Опція «Генерація первинних партій» дозволяє отримати на аркуші Purchasing початкові значення для МД у кількості Q_po. Опція «Очистити Sales and Result» видаляє дані на відповідних аркушах. Для запуску імітаційної моделі потрібно застосувати Опцію «Запуск моделі». Якщо аркуш «Purchasing» виявиться пустим – програма виведе повідомлення «Згенеруйте первинні партії».

2. Result (див. рис. К.5, Додаток К) – аркуш з інформацією про зведені результати моделювання, на якому змінна Large_run ідентифікує окремий запуск імітаційної моделі, а змінна Run – окремий послідовний прогін алгоритму в межах Large_run. Основними для цілей аналізу є дані у таких колонках:

[1] New batch

а) WAC/ICM – коефіцієнт, що показує у скільки разів сума зобов'язань з ПДВ із застосуванням методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю є більшою, ніж із застосуванням методу ICM;

б) WAC/FIFO – коефіцієнт, що показує у скільки разів сума зобов'язань з ПДВ із застосуванням методу MCC є більшою, ніж із застосуванням методу FIFO.

3. Purchase (див. рис. К.6, Додаток К) – містить інформацію про документи закупівлі.

4. Sales (див. рис. К.7, Додаток К) – містить інформацію про продажі, в тому числі про суму нарахованого ПДВ.

Для більшої надійності отриманих результатів, для всіх варіантів запуску імітаційної моделі нами було прийнято вхідні параметри змінних: Q_sales = 25000; Runs = 10; $stock\_po_j = 1000$.

Змінюючи показники коефіцієнтів CCPP, nb (див. табл.К.3, Додаток К), було змодельовано продажі при max_np = 1400,00; p_po_const = 1000.00; p_po_dev = 50,00 та p_po_dev = 150,00.

При nb = 0, початкова кількість різних МД становила 25 одиниць. Тобто це ситуація, коли підприємство не здійснює закупівлю нових товарів, продаючи наявні. При $nb \neq 0$, початкова кількість різних МД становила 5 одиниць, а закупівля нових здійснювалась при досягненні коефіцієнта nb.

При ситуації, коли ціни на ринку не мають чіткої тенденції до підвищення чи зниження, а підприємство перед початком продажів закупило різні партії товару, зобов'язання з ПДВ при застосуванні методу вибуття запасів за середньозваженою собівартістю є тим нижчими, чим більшим є діапазон закупівельних цін (ситуація 1-3 табл. К.3, Додаток К). На нашу думку, це пов'язано з тим фактом, що середньозважена собівартість, що сформувалась в результаті закупівлі 25 партій товару є близькою до 1000,00 грн за одиницю незалежно від величини середньоквадратичного відхилення p_po_dev, тоді як собівартість за методами ФІФО чи ICM може набувати більш крайніх значень, що за однакової ціни продажу даватимуть більші надходження до державного бюджету від додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ.

У ситуації, коли перед початком продажу підприємство закупило 25 партій товару, коефіцієнти МСС/FIFO та МСС/ІСМ є близькими до одиниці, якщо зміна ціни придбання несуттєва (ситуація 1,3, табл.К.3, Додаток К), та відповідно зростають і наближаються до 1 при збільшенні значення коефіцієнта ССРР: 0, 0.05 (ситуації 14,15 табл.К.3, Додаток К), 0.1 (ситуації 26,27 табл.К.3, Додаток К). При цьому, при незмінному значенні коефіцієнту ССРР, значення коефіцієнтів МСС/ФІФО та МСС/ІСМ при значенні nb=0, є відчутно нижчими за такі при $nb \in (0.01; 0.9)$. Як видно з рис. К.8 (див. Додаток К), це пов'язано з тим фактом, що товар, придбаний за вищими закупівельними цінами (тобто значення j збільшується), не може бути повністю проданий, як це має місце з більш ранніми за часом МД, у яких з ціни придбання є, як правило, нижчими.

Якщо товар продається повністю (№1-3, 14, 15, 26, 27 табл.К.3, Додаток К), тоді при незмінних цінах продажу різниці у сумі нарахованого ПДВ між методами ІСМ та МСС немає.

Якщо ціни не мають тенденції до збільшення чи зменшення, і під час продажу товарів підприємство поновлює запаси на складі, коефіцієнти МСС/ФІФО та МСС/ІСМ коливаються в діапазоні (0.97-1.00) при p_po_dev = 50 та мають незначну тенденцію до зниження при збільшенні коефіцієнту nb (4-8, табл.К.3, Додаток К). При p_po_dev = 150 (9-13, табл.К.3, Додаток К), тенденція до зниження коефіцієнтів МСС/ФІФО та МСС/ІСМ більш виражена: від (0.96-0.98) при nb=0.01 (закупівля нових партій товару відбувається при майже повному продажу попередніх) до (0.87-0.92) при nb=0.9, що сприяє більшій кількості одночасно використовуваних партій із різними цінами закупівлі.

Розглянуті вище приклади, дозволяють зробити висновок, що застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю при стабільних цінах придбання та реалізації (інфляція відсутня) забезпечує майже однакові надходження коштів в сумі зобов'язань з ПДВ до державного бюджету. Отже гіпотези H_{o12} та H_{o22} підтверджуються.

При ситуації 28-37 (див. табл.К.3, Додаток К), коли ціни придбання зростають (ССРР=0.05), коефіцієнти МСС/ФІФО та МСС/ІСМ зростають при зростанні

коефіцієнта nb. При цьому коефіцієнт МСС/ФІФО є більшим за МСС/ІСМ, адже чим вищим буде значення коефіцієнта ССРР, тим більша різниця буде між МСС та ФІФО, в той час як ІСМ забезпечується всіма доступними партіями товару, в тому числі закупленими останніми, що мають вищу ціну, ніж більш ранні партії, які підбираються за методом ФІФО. При збільшенні p_po_dev, зростання коефіцієнтів уповільнюється, адже значний діапазон потенційних цін іноді забезпечує меншу ціну закупівлі за певне середнє значення, що має тенденцію до зростання (ситуації 21-25, табл.К.3, Додаток К).

Зі зростанням інтенсивності підвищення цін придбання (ССРР=0.1), коефіцієнти MCC/FIFO та MCC/ICM зростають також інтенсивніше (випадки 28-37, табл.К.3, Додаток К): від 1 при nb=0.1 до 1.14 (MCC/FIFO) та 1.07 (MCC/ICM) при nb=0.9.

Отже, результати проведеного імітаційного моделювання також підтверджують гіпотези H_{o11}.та H_{o21}

Варто зазначити, що збільшення коефіцієнта ССРР у моделі впливає лише на ціну придбання, в той час як ціна продажу залишається незмінною. Це обумовлює рівнозначні суми зобов'язань з ПДВ при застосуванні одного з трьох методів оцінки вибуття запасів в процесі моделювання продажу всього запасу товару: ціна продажу в такому випадку завжди буде нижчою за собівартість. Зважаючи, що в дійсності ціни продажу також зростають пропорційно до цін придбання, можна припустити, що застосування різних методів оцінки вибуття запасів буде мати однаковий фіскальний ефект (за аналогією із №1-8, табл.К.3, Додаток К).

Підтвердження поставлених гіпотез H_{o11}, H_{o12}, H_{o21} та H_{o22} дозволяє обґрунтувати внесення змін до ПКУ щодо можливості застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю для розрахунку бази ПДВ при продажах нижче собівартості, або при списанні браку (див. Додаток Л). Такі зміни дозволять також розробити єдиний алгоритм нарахування та коригування зобов'язань при продажах нижче собівартості на підприємствах, що не застосовують звичайні ціни для визначення бази оподаткування ПДВ.

2.3.3. Алгоритм нарахування та коригування податкових зобов'язань при продажах нижче ціни придбання

Визначення бази оподаткування ПДВ відповідно до ст.188.1 ПКУ в поточному формулюванні є можливим лише у разі використання платниками податку методу оцінки вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю. Визначення податкової бази строго у відповідності із ст. 188.1 ПКУ у разі застосування методу ФІФО чи методу середньозваженої собівартості є неможливим.

Абзац 2 статті 188.1 ПКУ є досить частим предметом спору платників податків та контролюючих органів у судах [98; 99]. Окремої уваги заслуговує справа Верховного суду України від № 822/1571/17 від 23.05.2018 р. [100], у якій розглядався позов платника податку на контролюючі органи у зв'язку із тим фактом, що останні визнали розраховану базу оподаткування ПДВ некоректною, проаналізувавши загальні показники ОСВ субрахунків 902 «Собівартість реалізованої продукції» та 702 «Дохід від реалізації товарів».

Зважаючи на актуальність проблематичного питання визначення податкової бази при факті продажу нижче ціни придбання[1] та враховуючи проведене дослідження у п.2.3.2, вважаємо за необхідне розробити рекомендації щодо розрахунку зобов'язань з ПДВ, що виникають згідно абзацу 2 ст.188.1 ПКУ.

Для відображення факту продажу нижче ціни придбання, платник ПДВ повинен скласти податкову накладну з типом причини 15 (надалі – «ПН15») та зареєструвати її у ЄРПН. Це може бути одна зведена ПН, що враховує суми ПДВ, розраховані окремо за кожною операцією постачання як різниця між базою оподаткування згідно ст.188.1 ПКУ та фактичною ціною продажу, або окрема ПН15 додатково до кожної звичайної ПН (надалі – «ПН-1»[2]) [56].

Другий підхід, на наш погляд, не відповідає усталеній практиці алгоритмів нарахування зобов'язань з ПДВ, що базуються на особливостях бізнес-процесів як

[1] Ціна придбання *(відповідно до проведеного дослідження у р. 2.3.2 та з метою уникнення непорозуміння в подальших формулюваннях)* – значення суми у грн. за одиницю товару, що буде використано для нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ при порівнянні із ціною продажу відповідно до а.2 ст.188.1 та а.11 ст. 201.4 ПКУ. При застосуванні методу оцінки запасів ФІФО або методу ідентифікованої собівартості розраховується як собівартість за одиницю, а при застосуванні методу середньозваженої собівартості – таким же чином, або за певним алгоритмом.

[2] Така ПН формується першою, а на основі неї – ПН15

таких, технічних можливостях облікових систем та суперечить статті 188.1 ПКУ у випадку складання ПН-1 на операцію авансу. Стаття 188.1 ПКУ оперує дефініцією «постачання товарів», що згідно ст. 14.1.191 ПКУ не передбачає авансовий платіж. Також, у випадку авансу як першої події, ціни, номенклатура та кількість товару, який буде в дійсності поставлений у майбутньому, часто є неточними.

Відповідно до існуючої практики обліку ПДВ на підприємствах України, для виконання вимог ст. 188.1 та 189.1 ПКУ, компанії часто використовують значення собівартості запасів для розрахунку бази оподаткування ПДВ. Собівартість реалізованої, списаної продукції розраховується за фактом операції постачання, а в окремих випадках уточняється під час закриття періоду[1].

Якщо слідувати поточному формулюванню Інструкції №1305 [56], контрагент може формувати ПН15 через тривалий час після ПН-1, або окрему ПН15 до кожної ПН-1, що була складена у випадку часткових авансів до конкретного відвантаження (відвантажень).

Такий підхід в практиці впровадження облікових систем обумовлює необхідність додаткового аналізу значної вибірки саме податкових документів і їх позицій, а не фактичних відвантажень за звітний період. У системі SAP ERP іншим наслідком такої вимоги є формування декількох ПН15 під одне відвантаження, якщо йому передувало декілька авансів. Іноді кожна така ПН15 містить частину зобов’язань з ПДВ щодо однієї позиції продажу, якщо її кількість була розподілена між декількома ПН-1. Проблемними при цьому залишаються ситуації, коли за фактом постачання ціни, кількість чи номенклатура змінились та є відмінними від таких у ПН, що були складені за операціями попередньої оплати.

Маючи можливість вибору, рекомендуємо формувати одну зведену ПН15 в кінці періоду. Для цього запрограмований алгоритм облікової системи (див. Додаток М) повинен здійснювати вибірку всіх продажів (фактичних відвантажень) за звітний період, якщо протягом цього ж звітного періоду не відбулось повернення товару покупцем (див. п.1.1 Алгоритму, Додаток М).

[1] Зокрема при використанні Standard cost method, що поширений на підприємствах, що використовують SAP[75]

Операції постачання при яких відвантаження товару зі складу[1] та визнання доходу від продажу[2] відбуваються у різних звітних періодах, вибираються алгоритмом програми за фактом останньої із двох подій (див. п.1.2 Алгоритму, Додаток М).

Бувають випадки, коли при відвантаженні, ціна реалізації була вищою за ціну придбання, але після наступних коригувань ціни (надання знижок) актуальне її значення (надалі – «актуальна ціна продажу»[3]) стало меншим за ціну придбання. В такому випадку необхідно також нарахувати додаткові зобов'язання з ПДВ на різницю між ціною придбання та актуальною ціною продажу (див. п.3-4 Алгоритму, Додаток М).

Зважаючи на аргументацію до прикладу у розділі 2.3.1 (див. рис. 2.1 та рис. 2.2), вважаємо за доцільне для вибраних у п.1 Алгоритму (див. Додаток М) коригувати актуальну ціну продажу відповідної кількості для кожної позиції на суму коригування первинної ціни продажу, якщо до дати формування ПН15 відбувся факт коригування суми дебіторської заборгованості, що супроводжується оформленням РК із типом причини 101[4] або 104[5] [101].

Для всіх вибраних згідно пп. 1-4 Алгоритму (див. Додаток М) необхідно окремо розрахувати ціну придбання за одиницю, або ж взяти попередньо розраховане значення у випадку, якщо відвантаження відбулось у звітних періодах, що передували поточному періоду, в якому відбулось визнання доходу з продажу. Точний розрахунок потрібен для отримання достовірного значення[6], адже бувають випадки, коли зафіксована у таблицях програми собівартість за одиницю відрізнятиметься[7]. Таким же чином ціна придбання розраховується при застосуванні методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю, якщо це передбачено обліковою політикою підприємства, а у відмінному випадку – знаходиться за певним алгоритмом.

[1] Дозволяє визначити собівартість за одиницю.
[2] Дозволяє впевнитись у значеннях фактичних цін реалізації.
[3] Ціна продажу після всіх коригувань ціни, що знайшли відображення у відповідних розрахунках коригування
[4] Зміна ціни
[5] Зміна номенклатури
[6] Іноді із шістьма знаками після коми.
[7] У зв'язку із заокругленнями, або іншими арифметичними чи технічними причинами.

У випадку роздрібних продажів додатково необхідно розрахувати ціну продажу за точно таким же алгоритмом, що відпрацьовує при формуванні зведеної ПН з типом причини 11.

Після розрахунку цін придбання (собівартості) та реалізації, для кожної позиції продажу знаходиться різниця між ними. Усі позиції, для яких знайдена різниця є додатною, підсумовуються та знаходиться загальна база оподаткування для ПН15 (див. п.5 Алгоритму, Додаток М).

Згідно поточного формулювання правил складання ПН15, у позиції номенклатури (графа 2) необхідно вказувати лише текст «Перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання» [56] без уточнення назви товару, щодо якого було здійснено таке перевищення, та без посилання на ПН-1. В такому разі, у графі 6[1] достатньо ввести «1», а у графі 7[2] – загальну базу оподаткування, розраховану за звітний період для продажів нижче собівартості.

Варто зазначити, що поточна практика формування ПН15 у багатьох компаній передбачає детальний опис номенклатури товару та/або посилання на ПН-1, а отже й деталізацію щодо кількості та ціни[3]. Такий підхід суттєво ускладнює реалізацію процесу формування ПН15 та коригування до них. Позаяк, для цілей податкового контролю рекомендуємо зберігати інформацію отриману у звіті релевантних для ПН15 позицій продажу/коригування ціни (див. п.5 Алгоритму, Додаток М).

Після генерації ПН15, її дату та номер, або дату та номер документу відповідного бухгалтерського проведення[4] слід записати як додаткову аналітику для кожної позиції, для якої зафіксовано факт продажу нижче собівартості. Реалізація окремої таблиці для збереження таких даних є недоцільною, оскільки збільшуватиме потребу в обсязі пам’яті.

Формування однієї зведеної ПН15 в кінці звітного періоду суттєво спростить формування розрахунків коригування з типом причини 15 (надалі – «РК15»): замість

[1] Кількість.
[2] Ціна постачання.
[3] Тут - різниця між ціною придбання та реалізації для окремого товару.
[4] Дт *Витрати* – Кт *Зобов’язання за ПДВ*

безлічі – одна. На сьогодні платники податку недостатньо уваги приділяють даному питанню, що найчастіше призводить до втрати коштів у зв'язку із відсутністю коригування зобов'язання з ПДВ у бік зменшення по причині повернення товару покупцем. Іншою причиною формування РК15 може бути факт коригування ціни продажу після дати складання ПН15.

Окремий алгоритм умовної програми генерації ПН/РК15 повинен проаналізувати всі позиції щодо яких відбувалось коригування ціни після формування ПН15, і це призвело до зменшення актуальної ціни продажу понад значення ціни придбання, тобто значення «ціна продажу + коригування ціни» є меншим за ціну придбання (див. пп.7-8 Алгоритму, Додаток М).

До вибірки варто додати також всі повернення товару протягом звітного періоду, якщо продаж до таких повернень мав місце в попередніх звітних періодах (пп.9-10 Алгоритму, Додаток М). Ціною повернення є значення суми у грн. за одиницю товару, що зазначалось у графі 7 податкової накладної, скориговане на значення суми (сум) у грн. за одиницю товару у відповідних РК для цієї позиції, якщо вони мали місце.

Ціна придбання повинна розраховуватись на основі документу списання собівартості запасу при відповідному продажу, адже у зв'язку із особливостями облікових систем собівартість повернутого товару[1] може відрізнятись від собівартості, що мала місце при продажу.

Вибрані позиції слід згрупувати в розрізі номеру та дати ПН15 й сформувати РК15, враховуючи попередні, якщо такі були.

Для додаткових ручних перевірок а також задля можливості формування підтверджуючого звіту, перед формуванням ПН15 рекомендовано виводити на проміжний екран програми вибірку із позицій, що обов'язково міститиме код товару, його назву, ціну продажу, знайдену ціну придбання, дату продажу, номер документу продажу, номер контрагента (для звітних цілей – ІПН), загальну суму коригувань ціни продажу з можливістю деталізації до всіх таких коригувань, ПН у яких зафіксовано ціни продажу та РК, якщо такі були. Якщо можливо відслідкувати номер та дату МД,

[1] Проведення Дт 28 – Кт 90

їх також варто вивести на відображення у звіті. У випадку РК15 слід також виводити інформацію про дату та номер документу повернення товару або коригування ціни а також дату та номер відповідної ПН15.

При розрахунку собівартості списання запасу, незалежно від обраного методу оцінки вибуття, слід також враховувати коригування ціни придбаних запасів.

Висновки до розділу 2

У 2-му розділі дисертаційного дослідження було детально вивчено існуючу практику та напрацювання вітчизняних науковців в частині обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ; виділено логічні блоки функціоналу системи SAP ERP та вивчено проблеми цієї СППР і способи їх вирішення. Окрему увагу приділено змісту додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ при реалізації товару за ціною нижчою за значення ціни придбання та особливостям нарахування і коригування таких зобов'язань.

Враховуючи особливості облікового відображення пов'язаних із ПДВ операцій в системі рахунків та діючі норми ПКУ в частині ПДВ, запропоновано удосконалити систему аналітичного обліку операцій з ПДВ в цілях приведення її до вимог податкового законодавства, зокрема:

1. Доведено відповідність роз'яснення Інструкції №291 положенням щодо субрахунку 643 «Податкові зобов'язання»;
2. Обґрунтовано рекомендації щодо заміни слова «набуло» на «може набути» у формулюванні Інструкції 291 щодо субрахунку 644 «Податковий кредит»;
3. Спростовано доцільність використання поняття «ПДВ непідтверджений» та обґрунтовано використання поняття «ПДВ незареєстрований» щодо субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та аналітичних рахунків вищих порядків.
4. Враховуючи діючу практику застосування рахунків пов'язаних із ПДВ операцій та дослідження вітчизняних вчених, а також вимоги діючого законодавства, запропоновано проект витягу з робочого плану рахунків підприємства щодо обліку пов'язаних із ПДВ операцій та обґрунтовано практичну доцільність його використання.

5. З метою забезпечення принципу бухгалтерського обліку превалювання сутності над формою, обґрунтовано застосування аналітичного рахунку 64333 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг» за кредитом та рахунку 6443 «Вхідний ПДВ непідтверджений при імпорті послуг» за дебетом при відображенні в обліку першої з двох подій: авансу або надання (імпортних) послуг.
6. З метою дотримання принципу послідовності та принципу превалювання сутності над формою у бухгалтерському обліку, обґрунтовано використання рахунків 6431 «Розрахунки за ПДВ при авансі» та 6441 «ПДВ при авансах виданих» лише в кореспонденції із рахунками 6432 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим» та 6442 «Вхідний ПДВ непідтверджений» відповідно.
7. Доведено невідповідність суті операцій використання субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» та запропоновано використання рахунку 64121 «Спеціальний рахунок з ПДВ».
8. З метою відображення всіх складових формули реєстраційного ліміту ПДВ, наведено аргументи щодо відображення значення показника ∑Овердрафт на Дт рахунку 64127 «Овердрафт за ПДВ» в кореспонденції із кредитом рахунку 474 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів».

Враховуючи практичний досвід впровадження системи SAP ERP, зважаючи на її технічні особливості щодо збереження та опрацювання інформації, а також орієнтуючись на виконання чинних вимог законодавства України, запропоновано наступні методичні рекомендації практичного характеру щодо вирішення локальних проблем при налаштуванні та організації обліку операцій з ПДВ у SAP ERP:

9. Запропоновано принципову схему вирішення проблем у обліковій системі SAP ERP.
10. Розроблено обґрунтовану схему кодів податків, враховуючи власні методичні напрацювання щодо системи аналітичного обліку операцій з ПДВ. Орієнтація на запропоновану схему кодів податку дозволить зекономити час на впровадження системи SAP ERP та сприятиме уніфікації облікової інформації на підприємствах України, що також полегшуватиме процедури податкового аудиту.

11. Запропоновано використання аналітик «унікальний код контрагента», «назва контрагента», «номер договору», «дата виконання податку» на транзитних субрахунках 643 та 644, що сприятиме уникненню помилок та пришвидшенню облікових процедур.
12. Розроблено методичні рекомендації щодо автоматизації першої події у SAP ERP, що полягають у застосуванні системи індикаторів першої події для автоматизації вихідних податкових документів у SAP ERP, зобов'язання з ПДВ за якими нараховуються за методом першої події або касовим методом. Обґрунтовані рекомендації успішно впроваджені на одному з підприємств України.
13. Запропоновано ряд покращень для ведення обліку податкового кредиту, що були враховані локальною підтримкою SAP та постачаються пакетом локалізації з 2021 року.

Досліджуючи додатково нараховані зобов'язання з ПДВ, що виникають у зв'язку із виконанням ст.188.1 та ст. 189.1 ПКУ було сформовано наступні висновки:

14. Розкрито зміст додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ при реалізації товару за ціною нижчою за їх ціну придбання, при списанні товару, а також при вибутті основних засобів. Сплата додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ дозволяє попередити втрати державного бюджету, зокрема у випадку реалізації товару, закупленого у локального постачальника.
15. Шляхом моделювання доведено, що при збільшенні цін придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю забезпечує нарахування більшої суми зобов'язань з ПДВ, аніж при застосуванні методу собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).
16. Завдяки власно розробленій імітаційній моделі доведено, що при підвищенні цін придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю забезпечує нарахування більшої суми зобов'язань з ПДВ, аніж при застосуванні методу ідентифікованої собівартості, а при сталості цін придбання, використання двох згаданих вище методів та методу ФІФО забезпечують приблизно однакові суми додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ, що обґрунтовує потенційні зміни у формулюванні ст. 188.1 та ст. 189.1 ПКУ щодо

можливості застосування середньозваженої собівартості при визначенні бази оподаткування ПДВ у випадку реалізації раніше купленого товару.

17. Розроблено рекомендації щодо нарахування та коригування зобов’язань при продажах нижче собівартості, що згідно чинних норм ПКУ можна застосовувати у випадку використання підприємством методу оцінки вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора [102, 103, 104, 105, 106].

РОЗДІЛ 3

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ПОДАТКОВИЙ АУДИТ

3.1. Нова модель адміністрування податку на додану вартість

Розвиток інформаційних технологій та економіки нерозривно пов'язані. З ростом останньої, збільшується кількість та якість інформації, яку необхідно обробляти та зберігати, що сприяє подальшій еволюції засобів ведення обліку та пов'язаних процесів. Одним із таких процесів обліку є адміністрування ПДВ.

Процес адміністрування ПДВ в Україні постійно удосконалюється, але основна його суть залишається незмінною та не дозволяє остаточно вирішити існуючі проблеми: зекономити час та ресурси платників податків, усунути різноманітні схеми, як-то «податкові ями», «конвертаційні центри», «скрутки», фіктивні постачальники [107, с.78].

Адміністрування ПДВ не є популярним предметом наукової дискусії серед вітчизняних вчених. На наш погляд, це пов'язано із тим, що із 01.01.2015 [108] адміністрування ПДВ є більше адміністративним та регульованим процесом організації сукупності заходів контролюючих органів, які з допомогою технічних засобів здійснюють безперервний моніторинг з дотримання вимог до обліку ПДВ з метою виконання його (податку) фіскальної функції.

Досліджуючи проблеми адміністрування ПДВ, Т.Є. Дугар описує зміни від 01.04.2016 щодо заповнення ПН та РК, а також особливості оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства в рамках спеціального режиму [109, с. 691-692], що були скасовані з 01.01.2017 [25, підпункт 4 п. 2 р. XIX; 110, п.48- 50]. Незважаючи на відсутність повного розкриття проблематики, авторка піднімає важливі питання:

- попередження незаконного відшкодування ПДВ [109, с. 692], що можна доповнити проблемою незаконного отримання права на кредит за ПДВ;

- «лібералізація процесу подання звітності та проведення перевірок» [109, с. 692]. На нашу думку, дефініція «лібералізація» є не зовсім коректною по відношенню до

обліку та адміністрування ПДВ, натомість підтримуємо спрощення процесу та підвищення рівня його прозорості. Проведення податкових перевірок в рамках здійснення податкового контролю потрібно не спрощувати, натомість зменшувати їх кількість, що можна досягнути в рамках нової моделі взаємовідносин між платниками податків, суб'єктами аудиторської діяльності та податковими органами, що дозволить підвищити якість незалежного аудиту та податкового контролю [111, с. 53-54];

- удосконалення системи визначення платників ПДВ щодо яких необхідно здійснювати податкову перевірку [109, с. 692].

Л. С. Петрова та П. С. Андреєв у своїй праці окрім спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських виробників [25, ст. 209], описують загальні принципи функціонування системи електронного адміністрування ПДВ згідно статті 200^1 ПКУ. Автори справедливо відмічають революційну зміну в адмініструванні ПДВ – запровадження рахунків у системі електронного адміністрування податку (надалі – «рахунок СЕА»), що дозволяють бюджету наперед отримувати кошти з ПДВ [112, с. 75-77].

Буркова Л.А. та Коваленко І.В. перелічують переваги запровадження системи електронного адміністрування ПДВ (надалі – «СЕА ПДВ»), серед яких економія часу платників податку та підвищення рівня їх дисципліни, ускладнення видачі фіктивних ПН. Серед недоліків, автори відмічають зокрема «прямий обов'язок покупця» контролювати коректність заповнення податкової накладної виданої продавцем [113, с. 21-22]. На цьому наголошують також Шендригоренко М.Т. і Панасенко А.О. у своїй праці [114, с.377]. На наш погляд, така необхідність є об'єктивною умовою збалансованості системи взаємодії контрагентів, що дозволяє виявляти помилки на ранніх етапах, в тому числі до того, як товар із іншою номенклатурою чи кодом УКТ ЗЕД з'явиться на складі.

Підсумовуючи, більшість науковців у своїй працях описують поточну реалізацію СЕА ПДВ відповідно до чинного законодавства, оцінюють її переваги та недоліки, не розкриваючи натомість шляхи її покращення або вирішення існуючих проблем.

Електронне адміністрування ПДВ регулюється статтею 200^1 ПКУ [25] та Постановою №569 КМУ від 16.10.2014 [108]. Базою електронного адміністрування ПДВ є формула передбачена статтею $200^1.3$ ПКУ (формула 3.1).

$$\Sigma Накл = \sum НаклОтр + \sum Митн + \sum ПопРах + \sum Овердрафт - \sum НаклВид - \\ - \sum Відшкод - \sum Перевищ \quad (3.1)$$

Формула (3.1) визначає доступний платнику податку ліміт реєстрації ПН та РК до них. Стаття 201.1 ПКУ деталізує, що йдеться про ПН складені при виникнення зобов'язань з ПДВ, тобто в тому числі у випадку настання будь-якої із подій, передбачених ст. 187.1 ПКУ. Зареєструвати РК згідно ст. 192.1 ПКУ повинен:

- постачальник (продавець), якщо його сума зобов'язань з ПДВ у результаті збільшується;
- отримувач (покупець), якщо зменшується сума зобов'язань з ПДВ у продавця (показник ∑НаклВид), а у покупця – зменшується сума кредиту з ПДВ (показник ∑НаклОтр).

Хоча підхід до реєстрації РК різний, проте спільним є те, що в обох випадках у контрагента, який згідно ПКУ повинен реєструвати податковий документ, має бути доступний ліміт реєстрації ΣНакл. Таке формулювання Закону дозволяє нівелювати ризики недоотримання коштів бюджетом України. З цією ж метою, а також із ціллю спрощення ведення розрахунків за ПДВ на підприємстві, пропонуємо зміни до адміністрування ПДВ.

На сьогоднішній день інформаційні технології досягли значного розвитку, а тому технічних обмежень щодо програмної (автоматизованої) реалізації найрізноманітніших бізнес-процесів майже не існує. Враховуючи цей факт, вважаємо, що податкові системи держав світу зрештою еволюціонують до введення податку на виведені з банківського рахунку кошти, адже банки – це структури, через які так чи інакше проходять майже всі транзакції руху грошових коштів між суб'єктами економічної діяльності, в тому числі транзакції, що забезпечують операції купівлі та продажу. Такий підхід дозволить зняти більшість адміністративних обмежень, полегшить операційну роботу бізнесу, сприятиме детінізації економічної активності та дозволить знизити існуючі ставки податків при одночасному не зменшенні доходів

державного бюджету. Ідея надання банкам функцій податкових агентів не нова: у 2022 році до Верховної ради було подано Законопроект №8226 від 24.11.2022, який пропонував делегувати банкам функції із нарахування та сплати податків для ФОП 3- ої групи [115].

Розбудова, аналіз та обґрунтування фіскальної моделі, за якої суб'єкти банківської діяльності виконували б функцію податкових агентів, нараховуючи та сплачуючи умовний податок замість нинішнього ПДВ (або податку на продаж чи податку з обороту, залежно від особливостей законодавства країни) потребує окремого ґрунтовного дослідження. Проте першим кроком до такої «податкової революції» може бути надання суб'єктам банківської діяльності можливостей обмінюватись із органами державної податкової служби (надалі – «ДПС») обмеженим законодавчо визначеним набором даних, що дозволить податковим органам отримувати інформацію про платежі пов'язаних із ПДВ операцій, в тому числі чітко відслідковувати першу подію.

При цьому, пропонуємо скасувати необхідність створювати податкові документи при факті попередньої оплати. Це дозволить уникнути ситуації, коли доводиться оформлювати багато податкових накладних та розрахунків коригування до них у випадках часткових попередніх платежів, а також при зміні номенклатури, її ціни чи кількості при фактичному відвантаженні, якому передував авансовий платіж (на момент якого немає повної впевненості у даних майбутнього постачання товарів чи послуг). Такий підхід також спростить нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ при факті продажу нижче ціни придбання [25, ст. 188.1].

Запропонований нами підхід дозволить оформлювати податкові документи лише за фактом постачання товарів та послуг, що також час від часу пропонують вітчизняні науковці, апелюючи до необхідності нарахування зобов'язань з ПДВ лише за фактом постачання товарів, послуг [116, с.201-202].

На нашу думку, це дійсно вирішило б деякі важливі проблеми, зокрема дозволило б вирівняти рух запасів на підприємстві із таким відповідно до податкових документів. Проте вважаємо, що такий підхід можливий лише у випадку розрахунків із кінцевим споживачем, у зв'язку із чим пропонуємо передбачити у ПКУ «товарний

метод» нарахування зобов’язань з ПДВ у роздрібних продажах та Інтернет-продажах (див. Додаток Л), зважаючи на складність обліку авансів при розрахунках із кінцевим споживачем з точки зору вимог ПКУ та з огляду на чималу їх кількість. Як приклад наведемо ситуацію, коли кінцевий споживач купує 5 різних товарних позицій здійснюючи платіж завдяки 3-м подарунковим сертифікатам різного номіналу, що були придбані у різні дні, факт реалізації яких був відображений у трьох різних ПН з типом причини «11». Така ситуація передбачає надзвичайно складний алгоритм створення декількох зведених РК з типом причини 11, що можуть включати і інші операції за підсумками дня. Процес створення таких РК ускладняється, якщо частина сертифікату залишилась непогашеною. Як наслідок, багато вітчизняних підприємств роздрібної торгівлі або відмовляються від оплати подарунковими сертифікатами, або мають значні обмеження щодо їх використання, що в цілому гальмує економічну активність в даному сегменті економіки.

Нарахування зобов’язань з ПДВ за фактом постачання товарів/послуг можливе лише із кінцевим споживачем, який не очікує кредиту з ПДВ при авансі, як це є у випадку розрахунків із покупцями платниками податку. Останні в такому разі втратять один із стимулів здійснювати авансові платежі постачальникам, що може відобразитись на економічній активності в цілому. Окрім того, існують роботи та послуги, що мають тривалий період виконання, а отже момент виникнення податкового кредиту може настати набагато пізніше за здійснені авансові платежі.

З огляду на вище наведені аргументи, вважаємо, що будь-яка система адміністрування ПДВ не повинна давати негативний ефект (по відношенню до сучасного її стану) для будь-якої із сторін

Іншою перевагою є можливість вирівняти рух запасів згідно податкових документів до реального, що має місце на підприємстві. Це дозволить полегшити заходи податкового контролю та нівелює ризик спекуляцій при ситуаціях, коли залишки запасів на складі не відповідають сальдо кількості по кодах УКТ ЗЕД в базі даних податкових органів у зв’язку із формуванням ПН при факті авансового платежу (коли товар все ще залишається на складі).

Враховуючи вище викладене, та розуміючи, що будь-які зміни до податкового законодавства не повинні суттєво впливати на бюджетоутворюючу функцію податку, пропонуємо такі нововведення:

- при здійсненні платежів між контрагентами платниками ПДВ, банки реалізовують контроль першої події враховуючи отриману від ДПС інформацію;

- ПН за фактом попередньої оплати не формується, а отже і РК при поверненні авансів;

- під час здійснення попередньої оплати від покупця, банк у визначених випадках окремою транзакцією перераховує частину коштів (залежно від ставки податку) на рахунок Казначейства, відкритого відповідно до абзацу першого статті $200^{1}.2$ ПКУ [25].

Обґрунтовуючи вище наведені зміни, розвиватимемо ідею виходячи із поточного формулювання Закону, поступово доповнюючи її.

Запропоновані зміни не повинні призводити до виведення обігових коштів підприємств, особливо експортерів, у яких реєстраційний ліміт згідно формули (3.1) зазвичай високий за рахунок складової ∑Митн. Виходячи із цього твердження, автоматичне перерахуванням банком частини коштів на рахунок СЕА не може здійснюватись щодо кожного авансового платежу.

При поточному законодавстві, згідно з яким за фактом попередньої оплати формується ПН, однією із умов здійснення банком платежу на рахунок Казначейства може бути виконання нерівності (3.2):

$$П_а * с / (1 + с) > ∑НаклОтр + ∑Митн + ∑ПопРах + ∑Овердрафт - $$
$$- ∑НаклВид - ∑Відшкод - ∑Перевищ \quad (3.2)$$

$П_а$ – сума або частина суми банківської транзакції, що була ідентифікована як попередня оплата;
с – ставка ПДВ.

Права частина нерівності включає всі показники реєстраційної формули (3.1), тобто показує спроможність контрагента погасити зобов'язання, що виникнуть при відповідному постачанні товарів чи послуг. Згідно нерівності (3.2), якщо розрахована сума майбутнього ПДВ при попередньому платежу перевищує реєстраційний ліміт ПДВ у постачальника, такі майбутні податкові зобов'язання повинні бути

підтверджені реальними коштами на рахунку СЕА відкритому в державній казначейській службі.

Автоматичне поповнення рахунку СЕА не може призводити до виведення обігових коштів підприємства в більшій сумі, ніж це є при поточній моделі адміністрування. Візьмемо до прикладу ситуацію, коли у продавця відсутні будь-які податкові документи (складові ∑НаклОтр, ∑Митн чи ∑НаклВид рівні нулю). В такому разі, при поточному формулюванні ПКУ [25, ст. 187.1], незалежно від першої події (відвантаження чи оплата) зареєструвати ПН можливо лише за рахунок збільшення суми показника ∑ПопРах. Наші пропозиції дозволяють зробити це автоматично у випадку, якщо вхідний платіж від покупця є попереднім платежем і при цьому виконується нерівність (3.2).

Такий підхід в цілому має ряд важливих моментів, що мають бути узгодженими.

У випадку переважання платежів над постачаннями товарів чи послуг (що згідно нової моделі адміністрування ПДВ буде єдиною подією, яка спричинює формування податкового документу), рахунок ПДВ поповнюватиметься рідше, ніж на разі виникають зобов'язання з ПДВ. Такий фактор спричинює фіскальні ризики для бюджету. Щоб детальніше пояснити таку ситуацію, уявімо, що контрагент у квітні місяці отримує лише попередні оплати до майбутніх постачань товарів чи послуг, що матимуть місце в наступних місяцях. В такому випадку рахунок СЕА у квітні буде поповнено на суму максимального платежу (при одночасній відсутності вхідних зареєстрованих ПН), адже без реєстрації вихідних ПН, показник ∑НаклВид залишається незмінним. Тому до реєстраційної формули (3.1) потрібно ввести новий показник ∑ЗаплНаклВид, що показуватиме суму податку, на яку в майбутньому буде зареєстровано податкові документи. В той же час, новий показник ∑ЗаплНаклОтр збільшуватиме суму реєстраційного ліміту покупця, що здійснив попередню оплату.

Формула (3.1) набуде вигляду формули (3.3):

$$\Sigma Накл = \sum НаклОтр + \sum Митн + \sum ПопРах + \sum Овердрафт + \sum ЗаплНаклОтр - \\ - \sum НаклВид - \sum Відшкод - \sum Перевищ - \sum ЗаплНаклВид \quad (3.3)$$

Нерівність (3.2) перетвориться у нерівність (3.4):

$$П_а * с / (1 + с) > \sum НаклОтр + \sum Митн + \sum ПопРах + \sum ЗаплНаклОтр -$$

– ∑НаклВид – ∑Відшкод – ∑Перевищ – ∑ЗаплНаклВид (3.4)

$П_а$ – сума або частина суми банківської транзакції, що була ідентифікована як попередня оплата;
с – ставка ПДВ.

Показники ∑ЗаплНаклВид та ∑ЗаплНаклОтр збільшуватимуться при ідентифікації банком попереднього платежу незалежно від наявності факту здійснення переказу на рахунок казначейства продавця. В рамках поточного законодавства, при отриманні попередньої оплати реєстраційний ліміт у продавця зменшується завдяки збільшенню показника ∑НаклВид, а у покупця – збільшується завдяки збільшенню показника ∑НаклОтр. Тобто за своєю суттю, нові компоненти ∑ЗаплНаклВид та ∑ЗаплНаклОтр замінюють відповідно ∑НаклВид та ∑НаклОтр у випадку оплати як першої події згідно ст. 187.1 ПКУ.

При реєстрації ПН за фактом постачання товару, що був попередньо оплачений, показник ∑ЗаплНаклВид зменшиться на суму збільшення показника ∑НаклВид в частині погашеного авансу, а показник ∑ЗаплНаклОтр зменшуються на суму збільшення показника ∑НаклОтр в частині закритої попередньої оплати.

Для детальнішого контролю за показниками ∑ЗаплНаклВид та ∑ЗаплНаклОтр варто ввести новий Додаток 8 «Відомості про попередньо нараховані суми зобов’язань з податку на додану вартість і їх коригування та попередньо отриманий податковий кредит з урахуванням його коригування (Д8)» (надалі – «Додаток 8») до податкової декларації з ПДВ (див. рис. Н.1, Додаток Н).

З описаних вище змін слідує, що у випадку переважання платежів над постачаннями товарів чи послуг, можлива ситуація, за якої коштів на рахунку у казначействі буде більше, ніж зобов’язань до сплати, що згідно поточного законодавства [108, п.21, а.4; 70, Додаток 4] спричинить виведення таких коштів на поточний рахунок платника податку відкритий у казначействі. Тому в Декларації потрібно до Розділу ІІІ «РОЗРАХУНКИ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД» додати нові рядки. Рядок «Розрахунки з попередньо врахованих податкових зобов’язань» міститиме два підпункти:

- «Попередньо враховані у звітному періоді зобов’язання з ПДВ», що деталізуватиметься у таблиці 1.1 (графи 5, 6, 7) Розділу I Додатку 8 (див. рис. Н.1, Додаток Н);

- «Коригування попередньо врахованих зобов’язань з ПДВ за фактом реєстрації податкових документів», що деталізуватиметься у таблиці 1.2 (графи 12, 13, 14) Розділу I Додатку 8 (див. рис. Н.1, Додаток Н).

Новий рядок «Розрахунки з попередньо отриманого кредиту з ПДВ» деталізуватиметься у двох підпунктах:

- «Попередньо отриманий у звітному періоді кредит з ПДВ», що деталізуватиметься у таблиці 2.1 (графи 5, 6, 7) Розділу II Додатку 8 (див. рис. Н.1, Додаток Н);

- «Коригування попередньо отриманого кредиту з ПДВ за фактом включення до Декларації вхідних податкових документів», що деталізуватиметься у таблиці 2.2 (графи 12, 13, 14) Розділу II Додатку 8 (див. рис. Н.1, Додаток Н).

У нових рядках не відображатиметься база оподаткування операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ. Для таких операцій достатньо реєструвати податкові документи за фактом постачання товару та послуг, що не вплине на розрахунки за ПДВ із бюджетом.

Промоделюємо ситуацію формування Декларації з урахуванням вище описаних змін (див. табл. Н.1, Додаток Н).

Нехай у січні 2024 року підприємство включило до Декларації вхідні податкові документи до кредиту на загальну суму ПДВ в розмірі 2000,00 грн. Всі вхідні податкові документи, включені до Декларації за звітний місяць не стосуються попередніх платежів. Також у січні 2024 року підприємство здійснило авансовий платіж в розмірі 1500,00 грн, завдяки чому показник ΣНакл згідно формули (3.3) збільшився на 250,00 грн (у зв’язку із збільшенням значення доданку ∑ЗаплНаклОтр).

У звітному місяці підприємство отримувало лише авансові платежі від покупців, з яких розрахована сума ПДВ становить 10000,00 грн. Згідно чинного законодавства, це значення вплине на рядок 9 Розділу I «Податкові зобов’язання» Декларації, тоді як згідно запропонованих змін, рядок 9 буде порожнім, а новий рядок «Попередньо

враховані у звітному періоді зобов’язання з ПДВ» матиме значення 10000,00 грн. При поточному та новому підходах щодо нарахування суми ПДВ до сплати чи відшкодуванні результат є незмінним та становить 7750,00 грн до сплати (див. графу «Січ.24» табл. Н.1, Додаток Н).

У лютому 2024 підприємство відвантажило продукцію з нарахованим ПДВ в сумі 2000,00 грн (див. графу «Лют.24» табл.Н.1, Додаток Н). Відповідна дебіторська заборгованість закривається авансовими платежами за січень 2024 року. В такому випадку, згідно нововведень, буде виписано ПН на загальну суму ПДВ у розмірі 2000,00 грн (Рядок 9 Декларації), а рядок «Коригування попередньо врахованих зобов’язань з ПДВ за фактом реєстрації податкових документів» отримає значення 2000,00 грн.

Нехай в березні 2024 року підприємство відвантажило продукцію, за яку не отримувало попередніх платежів та зареєструвало ПН на суму ПДВ у 3000,00 грн. Також до Декларації було включено вхідну ПН за фактом постачання послуг, що були попередньо оплачені. Сума ПДВ у включеній вхідній ПН становить 500,00 грн. Згідно Декларації за березень 2024 року, підприємство має сплатити 3000,00 грн до державного бюджету (див. графу «Бер.24» табл.Н.1, Додаток Н).

У квітні 2024 підприємство відвантажило продукцію, за частину якої отримало попередні оплати, коригування ПДВ за якими буде відображено в Декларації у рядку «Коригування попередньо врахованих зобов’язань з ПДВ за фактом реєстрації податкових документів» в сумі 2000,00 грн. Також у звітному місяці до Декларації було включено вхідні податкові документи, що не стосуються попередніх платежів. Як бачимо із таблиці Н.1 (див. графу «Кві.24» табл. Н.1, Додаток Н), загальна сума ПДВ до сплати не відрізнятиметься від розрахунків згідно поточного законодавства.

Для реалізації запропонованих змін в частині адміністрування ПДВ, необхідно до формату ПН додати Розділ В, що міститиме інформацію про попередні оплати до такої ПН (див. табл. Н.2, Додаток Н), зокрема суму попередньо врахованого ПДВ, що при факті реєстрації ПН потрапить до рядка «Коригування попередньо врахованих зобов’язань з ПДВ за фактом реєстрації податкових документів» Декларації у продавця і до рядка «Коригування попередньо отриманого кредиту з ПДВ за фактом

включення до Декларації вхідних податкових документів» Декларації у покупця (у випадку включення такої податкової накладної у звітному періоді). Номером платіжного доручення (надалі – «ПД») в такому випадку виступає номер ПД покупця, що в рамках його ІПН (також вказаний у податковому документі) не перетинається із іншими платіжними документами за вказану дату (див. графу 3 табл. Н.2, Додаток Н).

Розділ А ПН також зазнає змін та доповниться новими рядками (див. табл. Н.3, Додаток Н), що відображатимуть суми попередньо врахованого ПДВ. З урахуванням Розділу В, рядок І Розділу А дійсно міститиме інформацію про загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку на додану вартість за операцією відвантаження чи постачання послуг.

Іншими змінами для забезпечення функціонування нової моделі адміністрування ПДВ є зміни пов’язані із форматом вихідних платежів, до яких необхідно додати наступні поля:

- ІПН отримувача платежу (якщо досі його немає у форматі платежу банку);
- код ставки ПДВ (7, 14, 20);
- номер ПН, яка оплачується;
- дата ПН, яка оплачується;
- номер ПД у випадку повернення помилково перерахованих коштів;
- дата ПД у випадку повернення помилково перерахованих коштів;
- номери та дати РК, що оплачуються (у випадку перерахування продавцем коштів покупцю, якому було надано знижки, або яким було повернуто товар), або на суму яких зменшено кредиторську заборгованість, яка оплачується покупцем.

Відповідно до цих змін у форматі ПН та форматі платежів розуміємо, що:

- платіж може відповідати лише одній ПН, що уже була зареєстрована, але при цьому одна ПН може оплачуватись декілька разів;
- у випадку авансового платежу номер та дата ПН, яка оплачується, не вказуються. Таким чином для банку це буде додатковою (але не основною) ознакою, що даний платіж є попередньою оплатою, частину суми якої при виконанні нерівності (3.4) необхідно перерахувати на рахунок СЕА відповідно до ставки ПДВ;

- помилково перераховані кошти (або надміру перераховані кошти), ідентифікуються як авансовий платіж, для повернення якого потрібно буде вказати номер та дату ПД згідно якого було отримано кошти;

- кожен платіж може відповідати лише одній ставці ПДВ;

- платіж може відповідати декільком податковим накладним, що будуть виписані пізніше. В такому випадку у Розділі В буде вказана вся необхідна інформація про попередні платежі, що передували відвантаженню товару або наданню послуг, за фактом яких реєструється податковий документ.

3.2. Роль суб'єктів банківської діяльності у формуванні звітних показників з ПДВ

Розглянемо детальніше особливості функціонування моделі взаємодії платників ПДВ, ЄРПН та суб'єктів банківської діяльності.

Відкриваючи новий розрахунковий рахунок у банку, контрагент (продавець) вказує тип рахунку по відношенню до СЕА ПДВ:

- без відношення до розрахунків за ПДВ;

- рахунок у банківського податкового агента щодо ПДВ[1] (див. Додаток Л), з якого державна казначейська служба може отримувати платежі в сумі частини платежів від юридичних та фізичних осіб згідно нерівності (3.4). Отримання коштів за операціями інкасації, еквайрингу, отримання кредиту, повернення депозиту, зарахування нарахованих відсотків, зарахування коштів від продажу валюти та перерахунку коштів між власними розрахунковими рахунками не підлягають перевірці банківським податковим агентом (надалі – «БПА») на предмет відношення операції до розрахунків за ПДВ. Всі такі операції можна відрізнити за кодом ЄДРПОУ, що супроводжує банківську транзакцію, – він буде рівним коду ЄДРПОУ продавця.

Банк протягом одного робочого дня відправляє заяву щодо реєстрації нового рахунку у БПА щодо ПДВ до ДПС. Отримавши дані від банку, ДПС автоматично реєструє відповідний банк «банківським податковим агентом щодо ПДВ» продавця

[1] Зважаючи на відсутність визначення «банківський податковий агент» у ПКУ, до ст. 14.1 Розділу І ПКУ варто додати нову частину, що деталізуватиме дефініцію.

(якщо заява щодо реєстрації нового рахунку у БПА продавця подана банком вперше), що пізніше зобов'язує ДПС до настання нового операційного дня надавати для БПА звіт «Про непокриті суми податкових документів» (див. табл. Н.4, Додаток Н), який у заголовній частині містить інформацію про продавця. Позиції звіту містять інформацію про податкові документи та їх непокриті суми в розрізі ставок ПДВ. Непокритою сумою податкового документу є сума платежу, що в майбутньому погасить заборгованість за операцією постачання товарів/послуг, їх повернення або коригування цін.

Продавець та банк отримують сповіщення від органів ДПС про успішну реєстрацію нового розрахункового рахунку у базі даних ДПС.

Органи ДПС зобов'язані перед початком нового операційного дня оновлювати Звіт «Про непокриті суми податкових документів» (надалі – «звіт «Про НСПД») та відображати його у кабінеті платника податку, що дозволятиме останньому отримувати впевненість про коректність взаємодії органів ДПС із БПА.

Банківський податковий агент щодо ПДВ зобов'язаний щодня перед початком операційного дня забирати дані про звіт «Про НСПД». З метою економії ресурсу обох систем (ДПС та банку), між ними можливий обмін повідомленнями протягом робочого дня лише щодо платежів, у яких вказано номер та дата податкових документів, що не вказані у останньому актуальному звіті «Про НСПД». У разі, якщо в ПД вказано номер та дату ПН або РК, що не міститься в останньому актуальному звіті «Про НСПД», наданому органами ДПС, БПА відправляє запит щодо наявності зареєстрованого податкового документу із вказаними його номером та датою. У разі отримання повідомлення про наявність зареєстрованого податкового документу, банк пропускає платіж. В противному випадку, платіж є помилковим та відхиляється банком.

Такі правила на перший погляд викликають побоювання щодо наступної ситуації. Товар було відвантажено покупцю 01.04.2023, покупець планує здійснити платіж 05.04.2023, але на той момент ПН ще не зареєстрована продавцем. Не знаючи номер ПН, покупець може здійснити лише такий платіж, що для БПА виглядатиме як

попередня оплата, а отже частина суми платежу (відповідно до ставки ПДВ) може бути перерахована на рахунок продавця, відкритий у казначействі.

Контрагенти керуються умовами платежу при плануванні та здійсненні платежів, тому дата кожного платежу відома обом бізнес партнерам, а отже необхідна ПН може бути заздалегідь створена та зареєстрована. Варто також додати, що при відсутності потреби створювати ПН за першою подією, відпадає необхідність у створенні декількох ПН у випадку часткових авансів, а також у створенні різноманітних РК у випадку, якщо ціна, кількість чи номенклатура за фактом відвантаження продукції відрізняється від таких у ПН за попередніми оплатами до цього відвантаження.

Запропоновані зміни значно економлять час роботи бухгалтера та дозволяють уникати додаткових штрафних санкцій у випадку невчасної реєстрації чи у випадку допущених помилок у розрахунках за ПДВ.

У випадку необхідності відправити платіж раніше обумовленої дати, контрагенти зазвичай здійснюють комунікацію з цього приводу, а отже необхідність створення ПН за відповідною операцією буде відома заздалегідь. Додатково у обліковій системі можна налаштувати ознаку «Наявність вхідної ПН» для позицій кредиторської заборгованості, що очікують погашення. Запровадження такої сприятиме підвищенню дисципліни контрагентів щодо реєстрації податкових документів.

Як уже було вище згадано, ПН згідно запропонованих нами змін можуть створюватись лише за фактом відвантаження, що значно спрощує діяльність бухгалтера та дозволяє автоматизувати створення податкових документів (на разі на більшості підприємств визначення першої події та часто створення «номенклатурної бази» для ПН на аванс відбувається вручну). За таких умов, ПН можна з легкістю реєструвати день у день.

Якщо з якихось причин контрагент не може зареєструвати ПН вчасно, покупець може здійснити платіж без вказування номеру та дати ПН. Такий платіж буде розпізнано банком як попередній платіж, тому відповідна сума коштів може бути автоматично зарахована на рахунок СЕА, що за формулою (3.1) збільшить ліміт реєстрації на суму майбутньої ПН. З метою легкого клірингу, така ПН має бути створена із заповненим Розділом В формату ПН (див. табл. Н.2, Додаток Н).

Варто зазначити, що такий механізм також уберігає платників податку від можливої ситуації, коли органами ДПС не надаватиметься відповідь для БПА щодо наявності ПН з метою поповнення рахунку СЕА. Ситуація, коли реквізити платежу «Номер ПН, яка оплачується» та «Дата ПН, яка оплачується» заповнені правильно, але платіж відхилено у зв'язку із відсутністю у БПА відповіді від бази даних ДПС, є очевидною, а у разі систематичного повторення, – на органи ДПС чинитиметься суспільний тиск.

При здійсненні платіжної операції, банк відправляє до бази податкових органів «Повідомлення про статус платежу по відношенню до розрахунків з ПДВ» (надалі – «повідомлення про статус платежу»). У таблиці Н.5 (див. Додаток Н) перелічено перелік необхідних полів такого повідомлення та надано приклади його заповнення у різних випадках.

Розглянемо функціонування нової моделі адміністрування ПДВ на прикладі типових ситуацій. Проаналізуємо спершу взаємодію суб'єктів нової моделі адміністрування у випадку здійснення покупцем часткової попередньої оплати продавцю в сумі 1200,00 грн (див. рис. 3.1 та табл.Н.6, Додаток Н).

При отриманні ПД від покупця, банк здійснює перевірку нерівності (3.4) (операція 1.3 на рис. 3.1) та у разі її виконання здійснює перерахунок частини коштів на рахунок СЕА (операція 1.3.1 на рис.3.1), що збільшує показник ∑ПопРах формули (3.3) у продавця. Опісля, банк відправляє до бази ДПС повідомлення про здійснений платіж (див приклад №1 у табл.Н.5, Додаток Н), що збільшує показник ∑ЗаплНаклВид у продавця та ∑ЗаплНаклОтр у покупця.

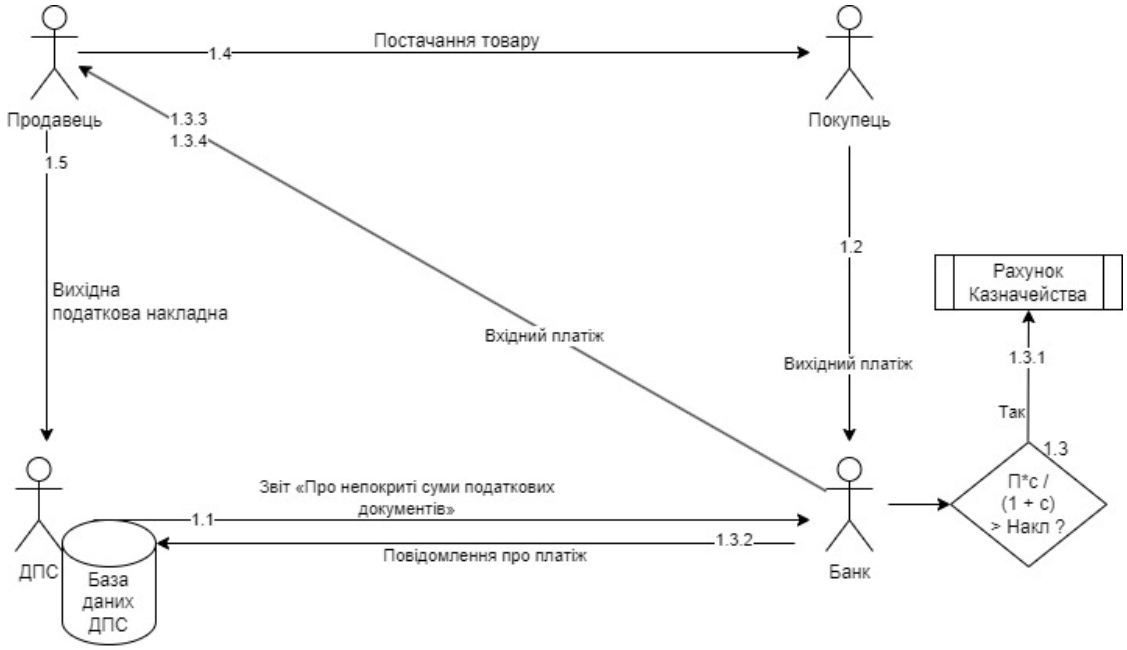


Рис. 3.1. Здійснення часткової передплати за реалізацію товару

(деталізація операцій у таблиці Н.6, Додаток Н)

Джерело: розроблено автором

При внесенні до обліку даних банківської виписки, у продавця та у покупця операція в сумі 1200,00 грн відобразиться як аванс (див. операцію 1.3.3 у табл. Н.6, Додаток Н). Враховуючи, що сума ПДВ в розмірі 200,00 грн вплинула на показники формули (3.3) та буде відображена у звітній Декларації, бухгалтерське проведення авансу пропонуємо доповнювати проведеннями:

- для продавця Кт субрахунку 64125 «Попередньо враховані зобов'язання з ПДВ» (надалі – «субрахунок 64125») в кореспонденції із Дт субрахунку 6431 «Розрахунки за ПДВ при авансі»;

- для покупця Дт субрахунку 64126 «Попередньо отриманий кредит з ПДВ» (надалі – «субрахунок 64126») в кореспонденції із Кт субрахунку 6441 «ПДВ при авансах виданих».

В кінці звітного періоду, сальдо по субрахунках 64125 та 64126 закриваються на субрахунок 64122 «Розрахунки з бюджетом за ПДВ», а той в свою чергу із субрахунком 64121 «Спеціальний рахунок з ПДВ» при наявності зобов'язань з ПДВ до сплати до бюджету.

При внесенні до обліку даних банківської виписки, у продавця також можливе відображення операції автоматичного перерахування коштів на рахунок казначейства (див. операція 1.3.4, табл.Н.6, Додаток Н).

Пізніше здійснюється постачання товару покупцю в сумі 1500,00 грн, що перевищує попередній платіж (див. операцію 1.4 табл.Н.6, Додаток Н). Продавець формує ПН на суму 1500,00 грн (із них 250,00 грн – ПДВ) із заповненим розділом В, у якому вказується сума, номер та дата ПД (див. табл. Н.2, Додаток Н). Після реєстрації ПН у базі даних ДПС, змінюються показники формули (3.3) у продавця: показник ∑ЗаплНаклВид зменшується на суму рядка XIII Розділу А податкової накладної, що згідно описуваного прикладу становить 200,00 грн, а показник ∑НаклВид збільшується на суму 250,00грн.

У разі прийняття покупцем зареєстрованої вхідної ПН до кредиту з ПДВ, його реєстраційний ліміт згідно формули (3.3) збільшується на 50,00 грн за рахунок збільшення показника ∑НаклОтр на суму 250,00 грн та зменшення показника ∑ЗаплНаклОтр на суму 200,00 грн.

При взаємозаліку частини заборгованості із сумою авансу (див. операцію 1.6 табл. Н.6, Додаток Н), відбувається також відображення коригування попередньо врахованого ПДВ:

- у продавця завдяки Дт субрахунку 64125 в кореспонденції із Кт субрахунку 6431;

- у покупця завдяки Кт субрахунку 64126 в кореспонденції із Дт субрахунку 6441.

Такі проведення відображають бухгалтерську суть процесу з точки зору вимог податкового законодавства та разом із проведенням ПН в обліку (див. операцію 1.5 табл. Н.5, Додаток Н) дозволяють відображати показники формули (3.3) на окремих субрахунках.

Згідно описаного вище прикладу, сума авансу становила 1200,00 грн, а сума заборгованості за поставлений товар – 1500,00 грн. Отже, покупець повинен додатково погасити 300,00 грн кредиторської заборгованості, зазначивши номер та дату ПН при формування відповідного ПД. На рис. 3.2 відображено порядок дій суб’єктів моделі адміністрування ПДВ в ситуації, коли покупець помилково

перераховує більшу суму, аніж необхідно для погашення кредиторської заборгованості.

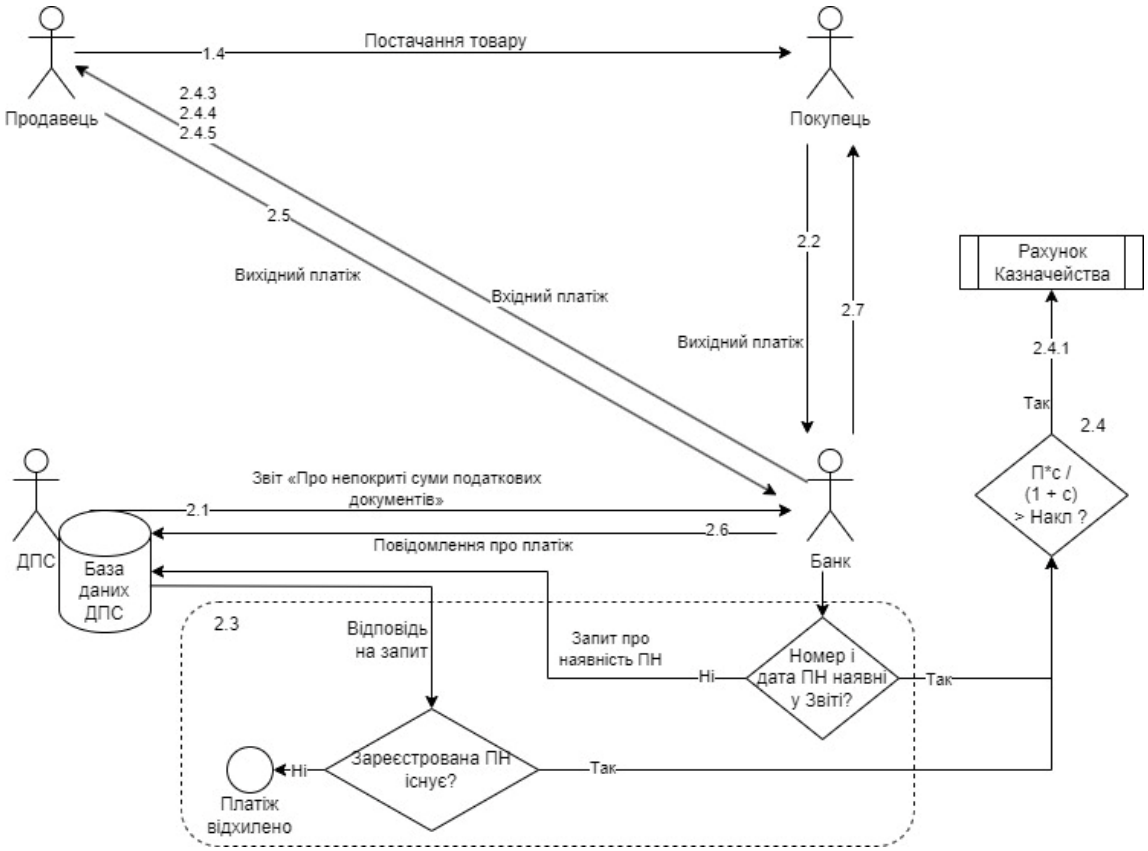


Рис. 3.2. Перерахування продавцю надміру сплачених коштів за товар від покупця

(деталізація операцій у таблиці Н.6, Додаток Н)

Джерело: розроблено автором

При отриманні ПД, банк перевіряє наявність вказаних номерів та дат податкових документів у звіті «Про НСПД» (див. операцію 2.3 на рис. 3.2). Якщо у звіті «Про НСПД» не існує вказаного у ПД податкового документу, банк відправляє запит про його наявність до бази даних ДПС, адже відповідний податковий документ міг бути зареєстрований після отримання банком останнього актуального звіту «Про НСПД». Якщо від бази даних ДПС приходить відповідь про відсутність вказаного у ПД податкового документу, платіж відхиляється банком.

У разі, якщо всі вказані у ПД податкові документи є зареєстрованими, банк здійснює перевірку нерівності (3.4) щодо суми, що перевищує суму, необхідну для сплати вказаних податкових документів та відправляє до бази даних ДПС

повідомлення про платіж (див. приклад №2, табл.Н.5, Додаток Н). У прикладі, що розглядається, 300,00 грн – це погашення кредиторської заборгованості (див. операцію 2.4.3, табл.Н.6, Додаток Н), а решта 60,00 грн – помилково перераховані кошти, що відображаються в обліку як авансовий платіж (див. операцію 2.4.4, табл. Н.6, Додаток Н).

У разі потреби, продавець повертає помилково перераховані кошти, формуючи ПД, у якому вказує номер та дату ПД, згідно якого надійшли такі кошти (див. операцію 2.5, табл.Н.6, Додаток Н). Банк відправляє до бази даних ДПС повідомлення, у якому вказується сума (повернення) зі знаком «мінус», номер та дата поточного ПД, та номер і дата ПД, згідно з яким було отримано кошти (див. приклад 3, табл.Н.5, Додаток Н). Це повідомлення обумовлює зменшення показника ∑ЗаплНаклВид формули (3.3) у продавця, та зменшення показника ∑ЗаплНаклОтр у покупця. При проведенні в обліку, операція відображається як повернення авансу покупцю (див. операцію 2.7, табл.Н.6, Додаток Н).

Розглянемо ситуацію, коли продавець надає знижку покупцю за раніше поставлений товар, що супроводжується реєстрацією РК (див. операцію 3.1-3.2, табл.Н.6, Додаток Н). Можливі два варіанти розвитку подій.

На рис. 3.3 відображено ситуацію, за якої продавець платежем погашає кредиторську заборгованість в сумі 90,00 грн, що виникла після надання знижки покупцю. ПД в такому випадку містить інформацію про номер та дату РК. Якщо відповідної РК не існує у звіті «Про НСПД», платіж відхиляється банком. Якщо зареєстрована РК існує – банк у разі необхідності здійснює перевірку згідно нерівності (3.4) щодо суми, яка перевищує суму, вказану у податкових документах зазначених у ПД (див. операцію 4.3, рис. 3.3).

У разі успішного виконання платежу, банк відправляє до бази даних ДПС повідомлення, у якому вказується сума платежу зі знаком «плюс» у полі «Сума покриття Додатків 2 до ПН» (див. приклад 4, табл.Н.5, Додаток Н), номер та дата ПН та РК.

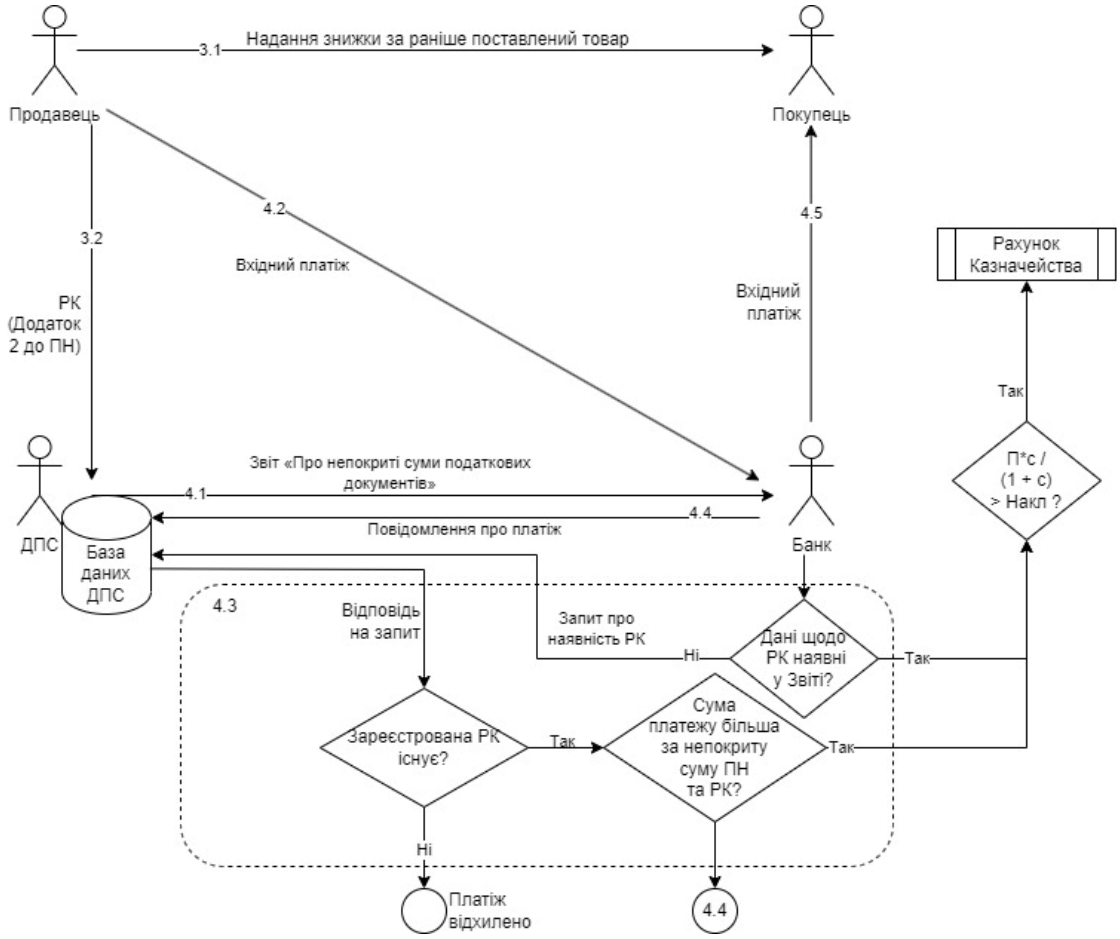


Рис. 3.3. Надання знижки (повернення товару) з наступним перерахуванням коштів від продавця до покупця

(деталізація операцій у таблиці Н.6, Додаток Н)

Джерело: розроблено автором

При наданні знижки, або поверненні товару, кредиторська заборгованість, що виникла у продавця, найчастіше зменшує наступну дебіторську заборгованість за поставлений товар покупцю. На рис. 3.4 описана ситуація, за якої після надання знижки в сумі 90,00 грн за раніше поставлений товар, відбувається нове постачання товару (див. операцію 5.1, табл. Н.6, Додаток Н) на загальну суму 600,00 грн, що супроводжується реєстрацією ПН на суму ПДВ у розмірі 100,00 грн (див. операцію 5.2, табл. Н.6, Додаток Н).

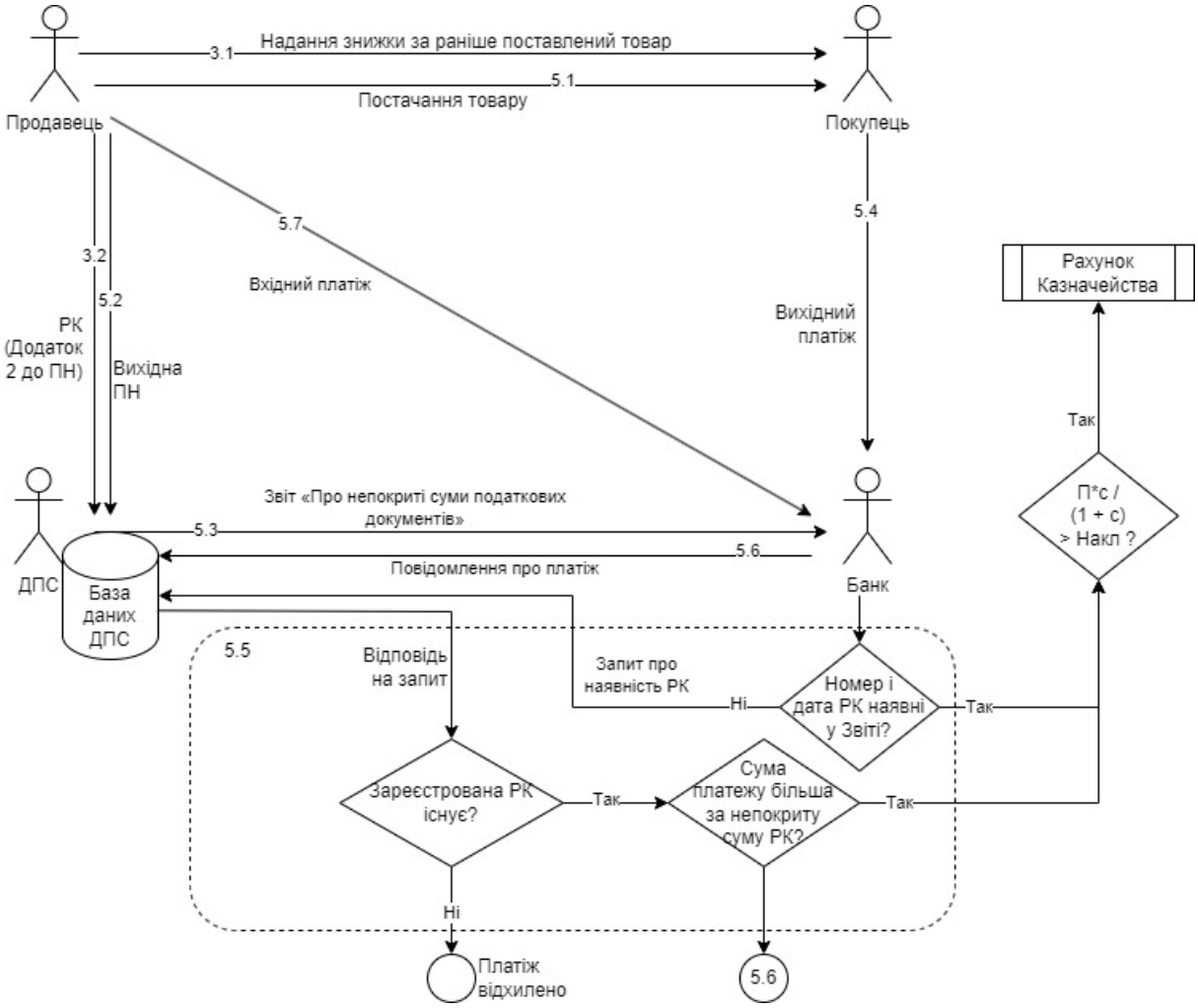


Рис. 3.4. Надання знижки (повернення товару) з наступним зменшенням суми нової кредиторської заборгованості покупця перед продавцем

(деталізація операцій у таблиці Н.6, Додаток Н)

Джерело: розроблено автором

З метою погашення залишку дебіторської заборгованості на суму 510,00 грн, покупець формує ПД із зазначенням номеру та дати ПН, а також номерів та дат РК, відповідні операції яких зменшують суму дебіторської заборгованості при постачанні товару. У випадку успішної перевірки банком ПД, до бази даних ДПС відправляється повідомлення із зазначенням номеру та дати ПН (для якої вказується сума зі знаком «плюс»), номерів та дат РК (для яких вказується сума зі знаком «мінус») (див. приклад 5, табл. Н.5).

При поверненні товару продавцю від покупця, кредиторська заборгованість, що виникає у продавця, може погашатись подібним чином, як і у випадку надання знижок (див. операції 6.1, 6.2, табл.Н.6, Додаток Н).

У випадку збільшення ціни продавцем після відвантаження, дебіторська заборгованість, що виникла, може оплачуватись окремо. В такому випадку покупець у ПД вказує лише номер та дату РК, а у разі успішного платежу банк у повідомленні для бази даних ДПС вказує номер та дату РК, а також її суму зі знаком «плюс» (див. приклад 6, табл.Н.5, Додаток Н).

У разі потреби, дебіторська заборгованість, що виникла при збільшенні ціни раніше отриманого товару, може оплачуватись покупцем разом із іншою дебіторською заборгованістю. В такому випадку у ПД вказується також номер та дата ПН, що оплачуються, а повідомлення банку до бази даних ДПС містить номери та дати податкових документів та суми зі знаком «плюс».

Розглянемо також детальніше формування нового Додатку 8 Декларації з ПДВ на прикладі умовного підприємства. Нехай звітна Декларація з ПДВ за січень 2024 р. мала показники відповідно до таблиці П.1(див. Додаток П)

У лютому 2024 р. підприємство отримувало платежі, що деталізовані у таблиці П.2 (див. Додаток П). Сума попередніх платежів (рядки 1, 2, 3, 4, 8 та 9 табл.П.2, Додаток П) становила 91914,00 грн. У рядку 3 та 4 відображено платежі, що описані вище у прикладі «Перерахування продавцю надміру сплачених коштів за товар від Покупця» (див. операції 2.2-2.7 табл. Н.6, Додаток Н). Вихідні платежі (повернення помилково перерахованих коштів, погашення кредиторської заборгованості, що виникла за фактом нарахування знижки) від постачальника (умовного підприємства) покупцю відображені зі знаком «мінус».

Рядок 5 табл. П.2 (див. Додаток П) відображає оплату дебіторської заборгованості за операцією постачання товарів, що була зменшена на суму кредиторської заборгованості продавця перед покупцем у зв’язку із наданням знижки за раніше поставлений товар (див. операції 5.1-5.7, табл. Н.6, Додаток Н). Рядки 7 та 10 (див. табл.П.2, Додаток П) відображають післяплати.

Згідно таблиці П.2 (див. Додаток П) сума попередньо врахованих зобов’язань з ПДВ у лютому 2024 року становить 15319,00 грн, що відповідає рядку «Попередньо враховані у звітному періоді зобов’язання з ПДВ» Декларації з ПДВ за лютий 2024 р.

(див. табл. П.1, Додаток П) та деталізується у таблиці 1.1 Додатку 8 (див. Рис.Н.1, Додаток Н).

Проаналізуємо дані таблиці П.3 (див. Додаток П), що містить інформацію про всі податкові документи умовного підприємства за лютий 2024 р., що були зареєстровані в базі даних ЄРПН. Рядок 1 відображає відвантаження, що попередньо було частково оплачено на суму 1200,00 грн (див. операції 1.2-1.5, табл.Н.6, Додаток Н). Рядок 2 відображає РК за надану знижку (див. операції 3.1-3.2, табл.Н.6, Додаток Н). Рядок 3 відображає відвантаження товару на суму 600,00 грн, а рядок 4 – РК за надану знижку, що дозволило зменшити суму платежу до постачальника (продавця), яка становила 510,00 грн (див. операції 5.1-5.7, табл.Н.6, Додаток Н).

Рядок 5 таблиці П.3 (див. Додаток П) відображає ПН попереднього періоду, складену за операцією постачання, дебіторська заборгованість за якою була повністю оплачена у лютому 2024 року. Рядки 6-8 відображають ПН, складені до операцій постачання, дебіторська заборгованість за якими була погашена за рахунок попередніх платежів. Рядок 10 відображає ПН, складену до операції постачання, дебіторська заборгованість за якою буде оплачена у наступних звітних періодах.

Згідно таблиці П.3 (див. Додаток П), сума попередньо врахованого ПДВ, що була відображена у розділі В податкових накладних, становить 37700,00 грн та буде відображена у рядку «Коригування попередньо врахованих зобов’язань з ПДВ за фактом реєстрації податкових документів» Декларації з ПДВ за лютий 2024 р. (див. табл.П.1, Додаток П) і деталізуватиметься у таблиці 1.2 Додатку 8 (див. Рис.Н.1, Додаток Н).

Загальна сума зобов’язань з ПДВ у лютому 2024 згідно даних таблиці П.3 (див. Додаток П) становить 60390,04 грн (враховуючи, що для всіх податкових документів ставка становить 20%) та буде відображена у рядку «Усього податкових зобов’язань згідно рядку 9 Розділу I "Податкові зобов’язання" Декларації з ПДВ» Декларації (див. табл.П.1, Додаток П)

Промоделюємо також дані щодо платежів, здійснених умовних підприємством для постачальників товарів і послуг.

У лютому 2024 умовне підприємство здійснило 11 платежів для трьох постачальників (див. табл. П.4, Додаток П). Рядки 1, 2, 8, 9 таблиці П.4 (див. Додаток П) відповідають попереднім оплатам. Рядок 3 відображає платіж, 600,00 грн із суми якого були помилково перераховані, а 3000,00 грн цього платежу закрили кредиторську заборгованість. Рядок 4 таблиці відображає перерахування постачальником помилково перерахованих коштів, помилково отриманих 06.02.2024 р.

Рядок 5 таблиці П.4 (див. Додаток П) відображає оплату постачальником дебіторської заборгованості, що виникла внаслідок повернення покупцем товару 08.02.2024 (див. рядок 2 табл.П.5, Додаток П). Рядки 6, 7, 10, 11 відображають оплату кредиторської заборгованості, що виникла у попередні періоди.

Загальна сума попередньо врахованого кредиту з ПДВ згідно таблиці П.4 (див. Додаток П) становить 550,00 грн та буде відображена у рядку «Попередньо отриманий у звітному періоді з кредит з ПДВ» Декларації (див. табл. П.1, Додаток П) і деталізуватиметься у таблиці 2.1 Додатку 8 (див. рис. Н.1, Додаток Н).

У лютому 2024 підприємство прийняло до кредиту з ПДВ зареєстровані податкові документи (див. табл. П.5, Додаток П). Рядки 1, 7, 8 таблиці П.5 (див. Додаток П) відображають постачання товару, що було повністю оплачене попередніми платежами. Рядок 4 відображає операцію постачання товару, що була частково погашена попередніми платежами, а саме авансом в сумі 600,00 грн із попередніх періодів та авансом в сумі 300,00 грн від 01.02.2024 (див. рядок 1, табл. П.4, Додаток П). Рядок 9 відображає операцію постачання товару, що була частково погашена авансом в сумі 300,00 грн. (від 07.02.2024 відповідно до даних табл. П.4, Додаток П) та післяплатою в сумі 1200,00 грн. (від 19.02.2024 відповідно до даних табл. П.4, Додаток П).

Рядки 2 та 3 (див. табл. П.5, Додаток П) відображають розрахунки з постачальником, що закрились платежами у звітному періоді (відповідно оплатами від 09.02.2024 р. та від 06.02.2024 р. згідно табл. П.4, Додаток П). Рядки 5, 6, 10 (див. табл. П.5, Додаток П) відображають операції з постачальником, що будуть закриті платежами у наступних періодах.

Загальна сума попередньо врахованого кредиту з ПДВ, що відображена у податкових документах, включених до звітної Декларації, становить 650,00 грн та буде відображена у рядку «Коригування попередньо отриманого кредиту з ПДВ за фактом включення до Декларації вхідних податкових документів» Декларації (див. табл. П.1, Додаток П) та деталізуватиметься у табл. 2.2 Додатку 8 (див. рис. Н.1, Додаток Н).

Загальна сума кредиту з ПДВ відповідно до включених до звітної Декларації податкових документів у лютому 2024 згідно таблиці П.5 (див. Додаток П) становить 61905,00 грн (враховуючи, що для всіх перелічених податкових документів ставка становить 20%) та буде відображена у рядку «Усього податкового кредиту згідно рядку 17 Розділу II "Податковий кредит" Декларації з ПДВ» Декларації (див. табл.П.1, Додаток П).

Згідно наведених даних (див. табл. П.2-П.5, Додаток П), Додаток 8 матиме вигляд як на рис. Н.1 (див. Додаток Н).

Відповідно до проведеного моделювання, у лютому 2024 року умовне підприємство має суму ПДВ до відшкодування в розмірі 23795,96 грн. Проте згідно ст. 200.4 підпункту б) ПКУ, платник податку має право заявити до бюджетного відшкодування розраховану від’ємну суму Декларації, якщо відповідна сума ПДВ була фактично сплачена отримувачем товарів/послуг до кінця звітного періоду такої Декларації [25].

Органи державної податкової служби час від часу надають рекомендації щодо процедури бюджетного відшкодування [117, 118] та вимагають підтверджуючі документи щодо виконання ст.200.4 пп. б) ПКУ. На даний момент процедура підтвердження бюджетного відшкодування є недосконалою, тому вважаємо що введення Додатку 8 до Декларації на основі запропонованих змін до процесу адміністрування ПДВ оптимізує процес бюджетного відшкодування та скоротить час на перевірку платника податку, що згідно пп.14.1.18 ПКУ є наслідком надання платником податку заяви про повернення суми бюджетного відшкодування [25].

Модель взаємодії податкових органів та платників податку в рамках заходів податкового контролю потребує окремого дослідження.

3.3. Модель взаємодії та законодавче регулювання податкового аудиту і податкового контролю на прикладі розрахунків з ПДВ

Виконуючи фіскальну функцію, розрахунки за податками, в тому числі за ПДВ, є предметом особливої уваги підприємств при здійсненні облікових процедур та формуванні звітних показників, а також податкових органів, що адмініструють та контролюють виконання чинних положень нормативно-правових актів. Взаємовідносини між підприємствами та податковими органами регламентуються ПКУ.

Розрахунки за податками і платежами є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, центральним об'єктом контролю для податкових органів, одним з ключових напрямів аудиторського підтвердження фінансової звітності. Разом з тим, чинне законодавство не регулює діяльність аудиторських компаній в сфері аудиту податків. Також мають місце суперечності у позиціях вітчизняних дослідників щодо визначення мети, завдань податкового аудиту та власне використання дефініцій «податковий аудит», «аудит податків», «податковий контроль». Наслідком такого стану є відсутність достатньої уваги дослідників до процедур перевірки розрахунків з ПДВ, особливо після обов'язкового переходу великих підприємств на облік та звітність за МСФЗ.

Однією з сучасних законодавчих новацій є прийняття у 2021 р. Наказу №561, що зобов'язує підприємства надавати до податкової служби для проведення документальної перевірки стандартний аудиторський файл в електронній формі (надалі– «SAF-T») з метою оптимізації процесу податкового контролю [119]. З 2025- го року подання такого файлу буде обов'язковим для великих платників податків, а з 2027-го – для всіх платників податків.

Дослідження практики показало, що на сьогодні підприємства ще не розпочали підготовку до формування SAF-T у власній обліковій системі й часто очікують на допомогу обслуговуючих аудиторських фірм. Останні, будучими обмеженими технічними особливостями облікових систем клієнтів, звертаються до компаній, що надають послуги підтримки облікових систем, з метою реалізації звіту SAF-T, або

надання рекомендацій, яким чином його можна сформувати на базі існуючих стандартних звітів програм з обліку.

Наведені факти підкреслюють необхідність розвитку нормативно-правового забезпечення в частині податкового аудиту, який проводиться незалежними аудиторськими фірмами, а також його взаємозв'язку з системою податкового контролю.

Питання перевірки розрахунків за податками й платежами, а також підтвердження достовірності податкової звітності є предметом наукової дискусії багатьох вітчизняних вчених і дослідників. Як зауважує Таращенко В.А. [120], можна виділити дві групи авторів: група «аудиторського підходу», котра вважає податковий аудит завданням виключно незалежного аудиту, та група «контролюючого підходу», згідно якої державні фіскальні органи при проведенні податкових перевірок здійснюють також за своєю суттю податковий аудит.

Опрацювання наукових джерел відображає відсутність однозначності також у частині визначення «податкового аудиту». Зокрема, Костюк Б.В. вважає податковий аудит комплексною та незалежною перевіркою податкового обліку підприємства, правильності нарахування й сплати податків, оцінювання податкових ризиків у його діяльності [121, с.125]. Вважаючи, що податковий аудит має більше змістовне наповнення, аніж аудит податкової звітності [122, с.235], Артюх О.В. визначає його як «завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах...» [122, с. 237]. Олянецька М.С. та Мельник Ю.П. звертають увагу на різні нормативно-правові акти, якими регулюється проведення податкових перевірок, а також як й інші дослідники зауважують на відсутності чіткого визначення податкового аудиту в чинному законодавстві України [123, с.137-138].

Таращенко В.А. звертає увагу на те, що за кордоном дефініція «податковий аудит» використовується щодо перевірок здійснюваних податковими органами, тоді як перевірку аудиторських фірм відносять до перевірки дотримання податкового

законодавства, які не є по суті аудитом [120]. Науковець О.І. Малишкін також пропонує окремо виділяти податковий аудит та розмежовує окремо такі види аудиту як фінансовий, аудит податків та податковий аудит (державний) [124, с.23]. Автор рекомендує розробку окремого міжнародного стандарту у формі ПМПА «Розгляд податкових питань під час аудиту фінансової звітності» [125, с. 212], визначає мету, предмет та завдання аудиту податків.

Кульчицька Н. та Яковець Т. визначають податковий аудит як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства, що здійснюється або з метою виявлення всіх неточностей, що мали місце при складанні фінансової та бухгалтерської звітності, або з метою усунення невідповідностей з податковим законодавством [126, с. 24]. Науковці також звертають увагу на невизначеність сутності аудиту податкової звітності, його мети, завдань, принципів проведення, а також на відсутність одноманітності в підходах до проведення перевірки податкової звітності. Авторами також підкреслюється проблема перевірки розрахунків за податками і платежами, що проводиться переважно з позицій підтвердження фінансової звітності [126, с.22]. Хоча надане авторами формулювання податкового аудиту не може бути коректним по відношенню до аудиту податкових розрахунків на предмет перевірки дотримання податкового законодавства, проте позитивним є факт окреслення загального алгоритму проведення податкового аудиту [126, с.26].

Дискусійним є твердження Красоти О.Г. щодо податкового аудиту як незалежної перевірки податкового обліку, зокрема з метою оптимізації оподаткування [127, с.344- 345]. Подібної думки притримуються також Н. Кульчицька та Т. Яковець, які стверджують, що аудитор під час податкового аудиту намагається вирішити питання обліку податків з дотриманням інтересів замовника [126, с.24]. На нашу думку, такий підхід до здійснення аудиту може суперечити принципу професійного скептицизму, отриманню достовірних результатів, оскільки рекомендації щодо зміни облікової політики підприємства з метою мінімізації податкових витрат є радше предметом надання послуг з консультування, аніж завданням податкового аудиту.

Також залишається дискусійним питання визначення суб'єктів податкового аудиту. Зокрема, Проскура К.П. обґрунтовує необхідність запровадження інституту податкових аудиторів з числа аудиторських компаній, які візьмуть на себе частину функцій контролюючих органів [128, с.46]. Малишкін О.І. також звертає увагу на проблему взаємодії недержавних аудиторських компаній з державними органами контролю у сфері оподаткування та пропонує варіанти нормативного закріплення методичних засад перевірки податкової звітності в процесі аудиту [125, с.210-211].

Досліджуючи можливість здійснювати податковий аудит аудиторськими фірмами, Щербакова Н.А. та Кротова О.Г. пропонують перелік робочих документів аудитора та відмічають необхідність закріплення на законодавчому рівні запобіжних заходів та вимог щодо мінімізації ризиків надання аудитором некоректного аудиторського висновку в результаті податкового аудиту [129, с.271, 273].

Критичний огляд літератури в сфері аудиту розрахунків за податками і платежами свідчить про відсутність єдиного підходу серед авторів щодо завдань такого аудиту, його виконавців та порядку врегулювання відносин між суб'єктами аудиторської діяльності, підприємствами та податковими органами.

Основним законом, який регулює процес оподаткування та контроль за його здійсненням є ПКУ [25]. Стаття 41 ПКУ дає визначення контролюючим органам, що забезпечують дотримання законодавства з питань оподаткування (податкові органи) та митної справи й оподаткування митом (митні органи). Відповідно до статті 19^1-19^3 ПКУ, контролюючі органи забезпечують можливість виконання норм ПКУ завдяки адмініструванню податків, зборів та платежів; організації обміну інформацією; наданні консультацій; здійсненню контролю за дотриманням строків подання податкових звітів, коректності відображуваної в ній інформації та забезпеченню стягнення передбачених законом штрафних санкцій за порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. При цьому ПДВ є об'єктом контролю як податкових, так і митних органів.

Контролюючі органи мають беззаперечне законодавчо визначене право здійснювати податковий контроль, який визначається статтею 61 ПКУ як «система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним

органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів». Здійснення податкового контролю відбувається переважно у формі перевірок дотримання податкового законодавства, які регламентуються Главою 8 «Перевірки» ПКУ [25, ст. 75-86].

Для підкреслення наявних особливостей податкового аудиту, що здійснюється незалежними аудиторськими фірмами, та податкового аудиту з боку фіскальних органів, в нашому дослідженні будемо використовувати дві дефініції: 1) «податковий аудит» щодо виконання процедур підтвердження незалежними аудиторськими фірмами, 2) «податковий контроль» стосовно діяльності державних контролюючих органів, що проводиться відповідно до чинного законодавства.

Для розкриття можливого формату налагодження продуктивних комунікацій між підприємствами-платниками податків, аудиторськими фірмами, що проводять податковий аудит, та податковими органами, візьмемо за основу операції з ПДВ та розглянемо основні принципи, за якими реалізується податковий контроль з ПДВ, зокрема:

1) ведення обліку платників податків – інформація щодо платників ПДВ доступна у відповідному Реєстрі платників ПДВ.

2) забезпечення можливості виконання норм ПКУ – проявляється у наданні консультацій, публікації офіційних роз'яснень та підтримці інформаційно-технічного забезпечення з боку фіскальних органів. Наприклад, процес обліку операцій з ПДВ в частині зобов'язань та кредиту з ПДВ супроводжується формуванням податкових документів та їх обміном між контрагентами таких операцій через базу ЄРПН. Такий централізований підхід дозволяє мінімізувати ризики випадкових помилок і потенційних шахрайських дій з боку суб'єктів економічних відносин, а також надає впевненість платникам податків у коректності ведення розрахунків з ПДВ.

3) моніторинг та контроль дотримання законодавства в сфері оподаткування – наявність Реєстру платників ПДВ та ЄРПН забезпечує можливість постійного контролю своєчасності й коректності нарахування та сплати ПДВ. Наприклад, підприємство не може з власних міркувань збільшити кредит з ПДВ на суму ПДВ,

відображеного у первинному документі від контрагента, якщо такий контрагент не є платником ПДВ (в такому випадку первинний документ складений невірно), або якщо відповідна податкова накладна з різних причин не була зареєстрована у ЄРПН (згідно ст. 198.6 ПКУ).

4) нарахування та стягнення штрафних санкцій – є інструментом стимулювання дотримання податкового законодавства, а також джерелом наповнення державного бюджету.

Проведені нами анкетування бухгалтерів вітчизняних підприємств показали, що виставлені підприємствам штрафні санкції та здійснені донарахування за результатами податкового контролю мають як спільні, так і відмінні причини виникнення (див. табл. 3.1).

Випадкові помилки та неправильне тлумачення податкового законодавства є прикладами прояву помилок внаслідок дії людського чиннику, що призводять як до нарахування штрафних санкцій, так і до донарахування сум ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.

Таблиця 3.1

Причини штрафних санкцій та донарахування сум ПДВ

Причини	Штрафні санкції	Донарахування
Випадкові помилки користувачів реєстраційної системи	+	+
Неправильне тлумачення податкового законодавства	+	+
Неможливість повністю автоматизувати процес обліку ПДВ	+	-
Стислі терміни реєстрації податкових документів	+	-
Приховані проблеми облікової системи	+	+

Джерело: розроблено автором на основі проведеного анкетування бухгалтерів вітчизняних підприємств (2019-2021 рр.)

Відсутність автоматизації процесу, або неможливість повністю автоматизувати процес через складність податкового законодавства в поєднанні зі стислими термінами реєстрації податкових документів часто призводить до некоректного внесення даних щодо операцій з ПДВ до реєстру і як наслідок стає причиною нарахування штрафних санкцій. Така ситуація зустрічається зазвичай у великих платників податків, зокрема у підприємств роздрібної торгівлі. Останні формують в

день десятки, іноді сотні РК для коригування зобов'язань з ПДВ. Відповідно до особливостей складання таких податкових документів, кожен наступний можна з впевненістю безпомилково сформувати лише після реєстрації у ЄРПН попереднього. При цьому існують складні випадки, коли на формування та/або перевірку РК бухгалтер витрачає багато часу (наприклад, при отоварюванні подарункових сертифікатів або зміні номенклатури товарів в окремих випадках).

Як зазначають вітчизняні науковці, ефективним інструментом, який дозволяє мінімізувати ризики збільшення грошових зобов'язань перед бюджетом, є податковий аудит [126, с. 24; 127, с. 344 та ін.]. Податковий аудит являє собою комплекс процедур з планування, організації, реалізації та оцінки використання визначеної облікової політики підприємства, особливостей обробки та зберігання інформації в обліковій системі підприємства та відображення у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, перевірки коректності, своєчасності та повноти нарахування податків і податкових платежів, своєчасності та повноти здійснення платежів за податками, а також правильності формування податкової звітності та її достовірності.

По своїй суті податковий аудит може бути як інструментом податкового контролю з боку фіскальних органів, так і дієвим засобом незалежного підтвердження достовірності інформації з боку аудиторських компаній. Разом з тим, сьогодні податковий аудит не визначений як самостійний вид контролю, так само як і самостійний вид аудиторських процедур, що послаблює його ефективність внаслідок відсутності його окремого нормативного забезпечення.

Прийняття окремого Міжнародного стандарту аудиту (надалі – «МСА») щодо застосування процедур в межах податкового аудиту на сьогодні є ускладненим у зв'язку із значним різноманіттям податків в різних країнах, особливостями їх адміністрування, неузгодженостями між міжнародними та національними стандартами обліку та у зв'язку із іншими чинниками. Також слід приймати до уваги, що взаємодія аудиторських компаній та податкових органів по відношенню до підприємств часто має антагоністичний характер, що, зокрема, має наслідком участь у судових процесах, у яких аудиторські компанії стають на захист інтересів платників податків.

З метою оптимізації діяльності платників податків, незалежних аудиторів та контролюючих органів, система їх взаємовідносин і зв'язків має бути переглянута в частині податкових питань. Пропонований варіант такої схеми взаємодії, яка забезпечує аудиторську підтримку інтересів підприємств-платників податків, наведений нижче (див. рис. 3.5).

Запропонована схема взаємодії між трьома учасниками економічних відносин в першу чергу покликана підвищити ефективність таких відносин. Детальніше розглядаючи запропоновану модель аудиторської підтримки інтересів підприємств-платників податків, виходимо з того факту, що сфера оподаткування становить значний суспільний інтерес, а збалансована та законодавчо унормована взаємодія незалежних аудиторів, підприємств та податкових органів є запорукою успішного функціонування економіки держави.

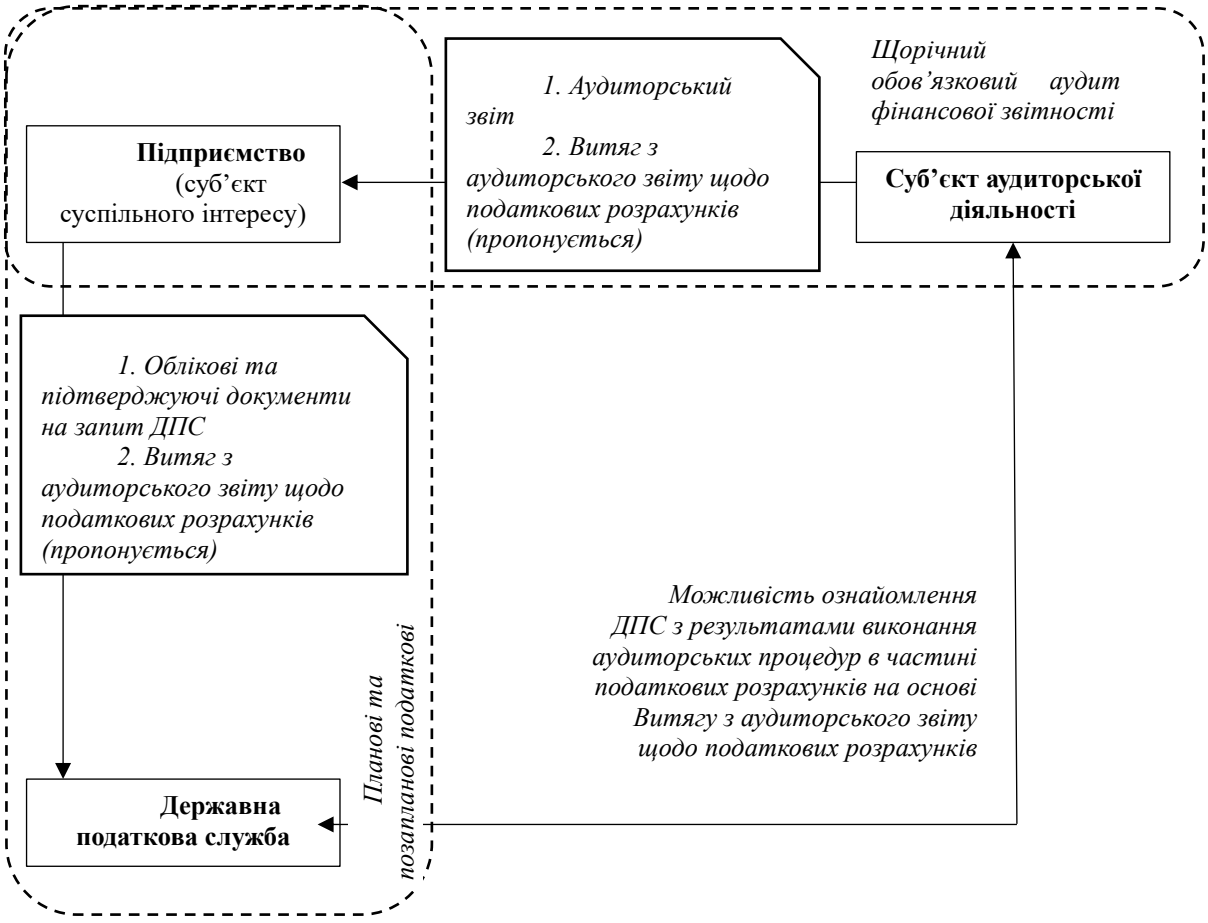


Рис. 3.5. Пропонована схема забезпечення аудиторської підтримки інтересів підприємств-платників податків

Джерело: розроблено автором

Під час незалежного аудиту перевірка достовірності статей фінансової звітності, що стосуються податків, є невід'ємною частиною загального процесу підтвердження та висловлення думки аудитора. Щільний зв'язок між результатами аудиту фінансової звітності в частині податкових розрахунків та податкового контролю визначається тим фактом, що бухгалтерський облік діяльності та нарахування й сплата податків є суміжними процесами на підприємстві. До прикладу, результати аудиту операцій з товарними запасами ув'язані і мають прямий вплив на аудит розрахунків з ПДВ (як одна з причин – необхідність нараховування додаткових зобов'язань з ПДВ при списанні матеріальних цінностей, якщо при їх закупівлі було отримано й включено до обліку податковий кредит в сумі ПДВ [25, ст. 198.5]).

Відповідно, результати аудиту фінансової звітності можуть бути корисними під час проведення податкових перевірок для обох сторін: підприємства-платника податків та контролюючих органів. Перші можуть скористатись отриманою впевненістю за результатами аудиту і посилити свою аргументацію при спілкуванні з представниками податкових органів, а другі отримають готову інформацію за результатами виконання аудиторських процедур, що полегшить подальше виконання процедур податкового контролю, а також потенційно зменшить ймовірність недобросовісного виконання обов'язків контролюючими органами.

Враховуючи наявність такого зв'язку між процедурами незалежного аудиту й податкового контролю, а також можливість захистити інтереси платників податків, пропонуємо за результатами незалежного аудиту фінансової звітності формувати окремий документ «Витяг із аудиторського звіту щодо податкових розрахунків» (надалі – «Витяг»), та надавати його клієнту аудиту як додаток до Звіту незалежного аудитора. Такий Витяг може мати законодавчо закріплену структуру задля подальшого полегшення аналізу його інформації як при проведенні податкового контролю, так і при розгляді податкових суперечок в судових органах. Надання Витягу податковим органам не повинно бути обов'язковим і має ґрунтуватись на рішенні самого підприємства.

Згідно п.3, 5, 7, 11 (а) МСА 200, основною ціллю аудиту є перевірка фінансової звітності з метою надання достатньої впевненості щодо відсутності у ній суттєвих

викривлень внаслідок шахрайства або помилок [130]. Податкова звітність при проведенні обов'язкового аудиту залишається поза увагою аудиторів. Разом з тим, основною причиною невипадкових викривлень у фінансовій звітності є намагання суб'єктів господарювання ухилитись від сплати податків, завищуючи необґрунтовані витрати діяльності.

На нашу думку, питання оподаткування і сплати податків в Україні є ключовим при створенні передумов для включення необ'єктивних даних до фінансової звітності. Відповідно, аудит фінансової звітності повинен мати посилену компоненту та елементи податкового аудиту, в першу чергу, щодо розрахунків з ПДВ, які опосередковують більшість операцій з купівлі та продажу як основи операційної діяльності будь-якого підприємства. В процесі виконання аудиторських процедур щодо податкових розрахунків аудитор дає оцінку здійсненим операціям та сформованим податковим звітам, що мають вплив на фінансову звітність.

Важливу роль має закріплення на законодавчому рівні порядку проведення податкового аудиту, що також даватиме основу планування аудиту фінансової звітності в частині перевірки податкових розрахунків незалежними аудиторами та сприятиме наданню достатньої впевненості щодо достовірності фінансової звітності, зменшуватиме фінансові ризики платників податків, покращуватиме роботу податкових органів.

Доступ податкових органів до Витягу з аудиторського звіту, якщо податкова перевірка з боку податкових органів буде проводитись після проходження суб'єктом господарювання обов'язкового аудиту фінансової звітності з акцентом на підтвердження основних видів податків і податкових платежів, визначених законодавчо суміжних із оподаткуванням сфер бухгалтерського обліку, дозволить посилити якість контролю оподаткування діяльності, а також захистить інтереси платників податків від недоброякісних дій з боку податкових органів.

Майбутні зміни у законодавстві повинні включати спеціальні вимоги щодо проведення незалежного податкового аудиту аудиторськими компаніями на основі доступної на підприємстві інформації (первинних документів, регістрів обліку, поданої звітності та інших облікових даних), з використанням стандартних процедур

зустрічних співставлень з даними інших компаній, а також із забороною комунікацій аудиторів з податковими органами в частині питань такого податкового аудиту, що може створювати загрозу необ'єктивності та упередженості думки аудитора. Такий підхід зменшить ризики прояву корупційних дій та сприятиме наступному вирішенню спірних питань суб'єктами господарювання, що проходили податковий аудит, із податковими органами індивідуально або в судовому порядку.

Для належного проведення податкового аудиту, що також впливає на якість податкового контролю, повинно бути розроблене його нормативно-правове забезпечення, яке має виключити випадки суб'єктивного тлумачення його результатів.

У разі виявлення суперечливих питань в обліку податків і податкових платежів, що впливають на діяльність підприємства, та за відсутності офіційних роз'яснень з боку податкових органів щодо таких питань, незалежний аудитор повинен проінформувати про це клієнта та рекомендувати йому подати запит до податкових органів для отримання офіційних роз'яснень. У разі отримання відповіді від податкових органів аудитор повинен врахувати її при формуванні думки та підготовці звіту. Якщо клієнт відмовляється від подання запиту до податкових органів, або податковими органами своєчасно не надано відповіді на поданий підприємством запит, тоді аудитор повинен надати застереження у звіті та розкрити суперечливі питання, перелічити всі дані та документи, які йому були надані для перевірки, та описати потенційний вплив суперечливих питань законодавства на показники фінансової або податкової звітності підприємства.

Незалежний аудитор під час проведення аудиту також має переконатись, що підприємство правильно відображає в бухгалтерському обліку розрахунки за податками і платежами незалежно від застосовуваних стандартів. Для цього аудитору слід проаналізувати облікову політику та особливості ведення обліку в інформаційній системі підприємства, визначити відповідність стану обліку та звітності затвердженим принципам облікової політики.

На нашу думку, суттєвість щодо операцій за податками і платежами при проведенні податкового аудиту повинна бути абсолютною і вимагати повної перевірки таких операцій. Проте враховуючи, що встановлений рівень суттєвості може впливати

на планування аудиторських процедур щодо суміжних облікових процесів, а також збільшувати вартість податкового аудиту в цілому, встановлення рівня суттєвості повинно встановлюватися аудитором самостійно з урахуванням цілей, задач та обсягу податкового аудиту, визначених клієнтом під час укладання договору на проведення такого аудиту. Вартість податкового аудиту зростатиме при збільшенні глибини перевірки, тоді як сума потенційних штрафних санкцій внаслідок допущених підприємством порушень в податковому обліку, але виявлених аудитором і виправлених, потенційно знижуватиметься. З часом в системі «суттєвість-ціна-вигоди» встановиться певна рівновага, за якої підприємство зможе максимізувати вигоди при допустимих витратах на податковий аудит.

Тісний зв'язок між незалежним податковим аудитом, що виконується аудиторськими компаніями, та податковим контролем, що реалізується податковими органами, в жодному разі не свідчить про можливість їх взаємозаміни чи виключення.

Незалежний податковий аудит не може замінювати податковий контроль, та покликаний надавати достатній рівень впевненості підприємству-платнику податків, а також іншим можливим користувачам, щодо коректності ведення податкових розрахунків. Податкові органи під час податкового контролю мають можливість використовувати доступну інформаційну базу (наприклад, ЄРПН у випадку аудиту розрахунків з ПДВ), що не обмежується даними одного підприємства і дозволяє виявляти пов'язані сторони. Незалежний аудитор не має доступу і можливості користуватися такими джерелами інформації. Також, враховуючи несуцільний характер аудиту, така впевненість не може бути абсолютною і, відповідно, не може дозволяти підприємству спекулювати на можливому невиконанні штрафних санкцій, в тому числі щодо донарахування зобов'язань за податками і платежами згідно з чинним законодавством.

Разом з тим, комплексний характер незалежного аудиту дозволяє застосовувати широкий спектр ефективних процедур для перевірки документів внутрішнього і зовнішнього оформлення, які забезпечують достатню глибину дослідження фактів господарського життя для формування неупередженої думки аудитора щодо достовірності операцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків і платежів.

Допомога підприємству з боку суб'єкта аудиторської діяльності щодо підтвердження достовірності податкових операцій може бути корисною у різних форматах – і як частина аудиту фінансової звітності, і як самостійна аудиторська послуга. Зокрема, якщо підприємство не згодне з результатами податкового контролю, тоді результати незалежного податкового аудиту можуть надати необхідну оцінку стану податкових розрахунків підприємства. Детальний звіт, наданий аудитором, дозволяє показати ключові помилки чи порушення в податковому обліку, які підприємство може врахувати і самостійно виправити, або підтвердити правильність таких розрахунків і виступити основою для судового оскарження результатів податкового контролю.

Форма надання результатів податкового аудиту може бути стандартною – із оформленням Аудиторського звіту, але ми рекомендуємо додатково надавати Витяг з аудиторського звіту щодо податкових розрахунків, який у скороченій формі представить отримані результати тільки з податкових питань. Такий Витяг з аудиторського звіту може бути використаний для представлення до податкових органів з вимогою щодо перегляду результатів податкового контролю або надання додаткових роз'яснень щодо таких результатів. Також Витяг може бути підставою для подання судового позову до податкових органів для оскарження некоректних результатів податкового контролю. Такий підхід дозволить зменшити суспільні витрати на ведення судових процесів при незмінних витратах підприємства на аудиторські послуги.

Окремо законодавчо має бути визначене поняття «послуг з податкового консультування», яке вирішує інші задачі, відмінні від податкового аудиту, зокрема:

- надання рекомендацій щодо вибору або зміни системи оподаткування відповідно до виду діяльності, її обсягів, особливостей організації бізнесу та вимог законодавства;

- надання рекомендацій щодо коректного відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за податками й платежами, формування фінансової звітності підприємства незалежно від обраних стандартів;

- надання рекомендацій з оптимізації процесів бухгалтерського обліку операцій з нарахування та сплати податків й платежів у відповідності до чинного законодавства;

- перевірка коректності відображення операцій за податками й платежами й правильності формування податкової звітності підприємства;

- послуги з формування або супроводження процесу формування звіту SAF-T для цілей е-аудиту.

Формування звіту SAF-T в облікових системах є досить складним процесом, тому його формування або супроводження процесу формування обслуговуючою аудиторською фірмою може уникнути негативних сценаріїв при його підготовці бухгалтерією підприємства або технічними спеціалістами кожної великої компанії. Обидва такі сценарії можуть зменшувати довіру до такого звіту, ускладнювати зіставлення його даних з даними регістрів бухгалтерського обліку, підвищувати ризики наявності некоректних даних та помилок, котрі важко виявити на великих масивах даних, характерних для великих платників податків.

Законодавче закріплення понять «податковий аудит» та «послуги з податкового консультування», їх ролі, мети, завдань та ключових процедур, а також визначення чітких правил проведення податкового аудиту аудиторськими компаніями та податкового контролю податковими органами сприятиме: 1) узгодженню та взаємодоповненню незалежного та суспільного контролю за податками і платежами; 2) збільшенню впевненості підприємств у правильності ведення розрахунків за податками й платежами; 3) зменшенню ризиків ненадходження податкових платежів до бюджету; 4) зменшенню витрат суспільства на утримання податкового контролю [131, с. 116].

В законодавстві потрібно не лише передбачити рівноважну систему взаємодії учасників податкового аудиту і контролю, але також спеціальні вимоги щодо контролю якості відносно податкового аудиту. Вимоги розділу VII Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [132] в даному випадку не забезпечать в повній мірі реалізації усіх аспектів контролю якості щодо податкового аудиту.

Контроль якості незалежного податкового аудиту може проводитись не тільки Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (надалі – «ОСНАД») або Аудиторською палатою України (надалі – «АПУ») в рамках загального контролю якості аудиторських послуг, якщо предмет аудиту має суттєвий вплив на фінансову звітність, але також й опосередковано податковими органами при здійсненні податкового контролю. Відповідно взаємодія між ОСНАД, АПУ та податковими органами може створити додаткові можливості у посиленні контролю якості аудиторської діяльності в цілому.

Зокрема, ОСНАД та АПУ можуть приймати від податкових органів повідомлення про виявленні розбіжності в результатах незалежного податкового аудиту та податкового контролю у формі Акту розбіжностей. Створення бази таких актів щодо аудиторських компаній та підприємств, які проходили незалежний аудит, дасть можливість регуляторам приймати більш об'єктивні рішення щодо планування й проведення контролю якості аудиторської діяльності.

При проведенні контролю якості, органи ОСНАД та АПУ повинні зробити висновок про виконання таких критеріїв якості при проведенні податкового аудиту, що був частиною загального аудиту фінансової звітності підприємства, зокрема:

а) докази законності – наявність доказів підтвердження аудитором того, що бухгалтерський облік клієнта ведеться у відповідності з чинними нормативно-правовими актами та застосованими стандартами обліку та звітності, дозволяє формувати коректну податкову звітність;

б) докази правильності – наявність доказів підтвердження аудитором того, що в бухгалтерському обліку клієнта відсутні помилки, що мають вплив на показники податкової звітності, яка, в свою чергу, відповідає напрямку перевірки і відображає інформацію, що належить цьому підприємству;

в) докази достовірності – наявність доказів підтвердження аудитором того, що отримана та перевірена інформація є повною і точною, відповідною змісту і характеру діяльності клієнта, отримана аудитором з об'єктивних джерел і не викликала сумнівів;

г) докази результативності [133]. Про результативність податкового аудиту можна робити висновки на основі таких критеріїв:

- кількість повідомлень від податкових органів щодо невідповідності результатів податкового аудиту;

- кількість виявлених податковими органами порушень в діяльності підприємства після проведеного податкового аудиту (аудитів) та їх відносна зміна до кількості виявлених порушень за аналогічний період до проведення податкового аудиту суб'єктом аудиторської діяльності;

- сума додаткових нарахувань та їх відносна частка до загальної суми податкових зобов'язань за основними типами податків і платежів у період, в якому виявлено невідповідність;

- суми та кількість штрафних санкцій у зв'язку з недотриманням податкового законодавства підприємством після проведеного податкового аудиту (аудитів);

- відсутність незадоволення з боку клієнта, судових суперечок та наявність факту продовження співпраці з суб'єктом аудиторської діяльності.

Для податкових органів при проведенні податкового контролю слід передбачити можливість ознайомлення із результатами останнього незалежного аудиту фінансової звітності в частині податкових розрахунків. Ознайомлення може здійснюватися на основі наданого підприємством Витягу з аудиторського звіту щодо податкових розрахунків за його власним бажанням. Така можливість, на нашу думку, сприятиме уникненню потенційно недобросовісних перевірок з боку податкових органів, а отже й подальших судових справ.

Контроль якості незалежного податкового аудиту контролюючими органами може здійснюватись лише опосередковано, через:

- діяльність аудиторських компаній, що проводять податковий аудит;

- реакції підприємств щодо результатів незалежного податкового аудиту та податкового контролю та розбіжності у них;

- результати контролю якості аудиторської діяльності в частині податкового аудиту органами ОСНАД та АПУ.

Запропонована система організації та проведення податкового аудиту з урахуванням елементів контролю його якості в системі взаємодії платників податків, контролюючих органів та аудиторських компаній має на меті збільшити довіру

стейкхолдерів до фінансової та податкової звітності підприємств, зменшити втрати платників податків у зв'язку зі сплатою штрафних санкцій за наслідками порушення податкового законодавства, знизити витрати суспільства на утримання системи податкового контролю.

Висновки до розділу 3

В третьому розділі дисертаційного дослідження було описано функціонування нової моделі адміністрування ПДВ та досліджено модель взаємодії платників податку, аудиторських компаній та органів податкового контролю в контексті податкового аудиту та податкового контролю, що дозволило сформувати такі висновки та рекомендації:

1. Запропоновано зміни до ПКУ щодо застосування товарного методу нарахування зобов'язань з ПДВ при постачанні товарів та послуг кінцевим споживачам, що обумовить відсутність необхідності реєстрації податкових документів за фактом попередніх платежів від кінцевих споживачів та сприятиме збільшенню економічної активності в сегменті роздрібних продажів.
2. Запропоновано якісно нову модель адміністрування ПДВ, що передбачає залучення банків до процесу, які обмінюючись визначеною інформацією із базою даних ДПС забезпечуватимуть контроль першої події згідно ст. 187.1 ПКУ. Нова модель адміністрування ПДВ передбачає:
   - відсутність необхідності складання податкових документів за фактом попереднього платежу, що дозволяє вирівняти рух запасів на підприємстві із таким відповідно до даних податкового обліку;
   - введення нових показників ∑ЗаплНаклВид та ∑ЗаплНаклОтр формули реєстраційного ліміту ПДВ (згідно ст. 200^{1}.3 ПКУ), що замінюють відповідно ∑НаклВид та ∑НаклОтр у випадку платежу як першої події;
   - автоматичне поповнення рахунку СЕА у визначених випадках згідно нерівності (3.3);

- збагачення формату ПН/РК даними щодо сум попередньо врахованого ПДВ та авансових платежів, які стосуються постачання товарів, послуг, що відображене у податковому документі;
- збагачення формату платежів даними, що пов'язані із розрахунками за ПДВ;
- запровадження нового Додатку 8, що деталізуватиме попередньо враховані зобов'язання з ПДВ та попередньо отриманий кредит з ПДВ. Відомості Додатку 8 сприятимуть оптимізації процесу бюджетного відшкодування та процедур податкового контролю.

3. Шляхом моделювання, відображено переваги моделі взаємодії контрагентів, суб'єктів банківської діяльності та органів ДПС в рамках нової системи адміністрування ПДВ на прикладі різних ситуацій, а також описано особливості формування звітних показників з ПДВ при цьому.
4. Рекомендовано законодавчо закріпити поняття «послуги з податкового консультування» та «податковий аудит». Удосконалено визначення податкового аудиту, як комплексу процедур з планування, організації, реалізації та оцінки використання визначеної облікової політики підприємства, особливостей обробки та зберігання інформації в обліковій системі підприємства та відображення у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, перевірки коректності, своєчасності та повноти нарахування податків і податкових платежів, своєчасності та повноти здійснення платежів за податками, а також правильності формування податкової звітності та її достовірності.
5. Запропоновано модель побудови взаємовідносин між платниками податків, суб'єктами аудиторської діяльності та податковими органами, яка може покращити якість як незалежного аудиту, так і податкового контролю. Запропонована система організації та проведення податкового аудиту з урахуванням елементів контролю його якості має на меті збільшити довіру стейкхолдерів до фінансової та податкової звітності підприємств, зменшити втрати платників податків у зв'язку зі сплатою штрафних санкцій за наслідками порушення податкового законодавства, знизити витрати суспільства на утримання системи податкового контролю.

6. Надано пропозиції щодо формування окремого документу за результатами незалежного аудиту фінансової звітності – «Витягу із аудиторського звіту щодо податкових розрахунків», що надаватиметься клієнту аудиту як додаток до Звіту незалежного аудитора. Підприємство на власний розсуд може подавати Витяг для ознайомлення податковим або судовим органам для захисту власних інтересів як платника податків.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора [111, 134, 135].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі досліджено теоретичні, методичні, організаційні, законодавчі положення та практичні засади обліку та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем, зокрема SAP ERP, що дозволило сформувати власний погляд на природу податку на додану вартість та сфокусуватись на вирішенні пов'язаних із ним питань практичного характеру. В підсумку сформовано наступні пропозиції та висновки:

1. Досліджено природу доданої цінності та доданої вартості у їх взаємозв'язку та уточнено дефініції:
   - «додана цінність», що в більшості випадків виражається додатнім значенням величини доданої вартості та є результатом взаємодії різних видів капіталів підприємства з метою задоволення потреб споживача, що проявляється у формуванні рівноважної (кінцевої) ціни реалізації товару в результаті взаємодії попиту та пропозиції.
   - «додана вартість», що є об'єктивно існуючою категорією економіки, вимірюється сумою грошей, може бути від'ємною та зазвичай корелює із доданою цінністю в рівноважній системі ціноутворення на ринку та змінює попередню ціну певного предмету у зв'язку із набуттям ним нових властивостей та/або у зв'язку із ресурсами, затраченими на (пере)продаж цього предмету;
   - «податок на додану вартість», що є додатковою платою кінцевого споживача за можливість задовольнити свої потреби завдяки отриманню цінності, що виражена у сумі коштів.
2. Сформовано авторське бачення на складові кінцевої ціни реалізації при перепродажу товару (в роздрібних продажах), що дозволило виділити «перенесену вартість», що включає всі витрати підприємства, не включені до собівартості придбаного товару, але покриваються кінцевою ціною реалізації при незмінних формі та властивостях товару при його перепродажу. Розуміння природи перенесеної вартості дозволило у інший спосіб поглянути на процес формування кінцевої ціни реалізації готової продукції та проаналізувати її

складові з точки зору їх поділу на прибуток, витрати, при виникненні яких підприємство отримує податковий кредит, та витрати, що ніяким чином не пов'язані із податковим кредитом. Такий підхід дозволяє бачити, що незалежно від способу нарахування ПДВ, чисті зобов'язання за ПДВ є часткою (згідно ставки ПДВ) від прибутку, витрат на заробітну плату та інших витрат, що не пов'язані із податковим кредитом.

Удосконалення теоретичних аспектів природи доданої вартості, доданої цінності, податку на додану вартість та формування кінцевої ціни реалізації сприятиме удосконаленню обліку пов'язаних із ПДВ операцій та подальшій трансформації облікових систем.

3. Дослідження еволюції систем підтримки прийняття рішень в частині обліку з точки зору вирішення виділеного автором парадоксу інформації в економіці дозволило сформувати три аксіоми автоматизації та побудови облікових програм:
   - чим більше первинних електронних документів – тим швидше;
   - чим менше «якщо»– тим краще;
   - облікова система – не штучний інтелект.

   Дотримання зазначених аксіом дозволятиме розробляти ефективні алгоритми функціонування облікових систем, забезпечуватиме автоматизацію більшості процесів та дозволятиме залишати на розгляд користувача дійсно особливі випадки, намагання автоматизувати які підвищувало б ризики виникнення додаткових помилок та проблем.
4. Систематизовано типи архітектури інформаційної системи підприємства:
   - базова інформаційної системи, що включає малу облікову систему (МОС) та MS Excel;
   - архітектура по типу «зоопарк», у якій процеси обліку ведуться у МОС та ERP-системі;
   - оптимальної архітектура, за якої ERP-система забезпечує підтримку всіх облікових процесів.

- вертикальна архітектура, що є окремим випадком оптимальної архітектури те передбачає передачу облікових даних із декількох ERP-систем у центральну ERP-систему.

Систематизація видів архітектури інформаційної системи та аналіз процесу їх еволюції на підприємстві дозволили дослідити причини виникнення проблем при передачі даних між інтегрованими системами в межах єдиної архітектури та сформовати рекомендації щодо їх нівелювання, зокрема щодо усунення ризиків неповноти інформації у одній із облікових систем (ERP-системи та/або МОС) та вирішення проблеми арифметичних неточностей у МОС.

5. Зважаючи на недосконаліть нормативного правового забезпечення в частині аналітичного обліку операцій з ПДВ та продовжуючи наукову дискусію вітчизняних науковців:

- досліджено Інструкцію №291, доведено відповідність її роз'яснень щодо субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та обґрунтовано доцільність заміни слова «набуло» на «може набути» у формулюваннях щодо субрахунку 644 «Податковий кредит»;
- обґрунтовано застосування поняття «ПДВ незареєстрований» замість «ПДВ непідтверджений» щодо субрахунку 643.

Враховуючи також практику застосування субрахунків, запропоновано шляхи удосконалення системи аналітичного обліку пов'язаних із ПДВ операцій з метою приведення її до вимог податкового законодавства та на прикладах доведено її ефективність при проходженні контрольних точок під час закриття періоду та при формуванні звітності за ПДВ, зокрема:

- розроблено проект витягу робочого плану рахунків з деталізованими аналітичними рахунками вищих порядків до рахунків 33, 36, 64, 68, 70, 90;
- для забезпечення принципу превалювання сутності над формою у бухгалтерському обліку, обґрунтовано необхідність застосування окремого аналітичного рахунку 64333 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг» за кредитом та рахунку 6443 «Вхідний ПДВ непідтверджений при

імпорті послуг» за дебетом при внесенні до даних обліку першої із двох бізнес-операцій: авансу або постачання (імпортних) послуг.

- окремо обґрунтовано доцільність використання рахунків 6431 «Розрахунки за ПДВ при авансі» та 6441 «ПДВ при авансах виданих» лише в кореспонденції із рахунками 6432 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим» та 6442 «Вхідний ПДВ непідтверджений» відповідно, що дозволить забезпечувати дотримання принципу превалювання сутності над формою та принципу послідовності у бухгалтерському обліку.
- доведено невідповідність суті операцій використання субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» та запропоновано використовувати натомість рахунок 64121 «Спеціальний рахунок з ПДВ»;
- зважаючи на безпосередній вплив показника ∑Овердрафт формули реєстраційного ліміту з ПДВ на рух грошових коштів, запропоновано відображати у обліку значення цього показника за дебетом окремого рахунку 64127 «Овердрафт з ПДВ» в кореспонденції із кредитом субрахунку 474 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів».

6. Орієнтуючись на чинне нормативно-правове забезпечення та приймаючи до уваги результати власних досліджень теоретичного характеру, практичний досвід впровадження системи SAP ERP на вітчизняних підприємствах та враховуючи технічні особливості системи цієї СППР, запропоновано наступні методичні рекомендації практичного характеру, що дозволяють вирішити деякі проблеми з організації обліку операцій з ПДВ у SAP ERP, зокрема:

- запропоновано у вигляді схеми алгоритм вирішення проблем у обліковій системі SAP ERP;
- розроблено обґрунтовану схему кодів податків, використання якої сприятиме уніфікації облікових процедур та процедур податкового аудиту та дозволить економити ресурси при впровадженні системи SAP ERP;
- запропоновано використання аналітик «унікальний код контрагента», «назва контрагента», «номер договору», «дата виконання податку» на транзитних

субрахунках 643 та 644, що дозволяє зменшити затрати часу на облікові процедури та нівелювати ризики виникнення помилок;

- розроблено методичні рекомендації, що завдяки застосуванню індикаторів першої події дозволяють автоматизувати створення вихідних податкових документів у SAP ERP, зобов'язання з ПДВ за якими нараховуються за методом першої події або касовим методом. Обґрунтовані рекомендації успішно впроваджені на одному з підприємств України;
- запропоновано ряд покращень при роботі із пов'язаними з податковим кредитом операціями, частина з яких уже врахована в стандартному функціоналі SAP ERP.

7. У зв'язку із недосконалістю положень ПКУ та Директиви 2006/112/ЄС, що мають на меті не допустити втрат бюджету при продажах нижче ціни придбання (а в окремих випадках – нижче собівартості згідно положень Директиви 2006/112/ЄС), було розкрито зміст додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ при продажу товару за ціною нижчою, аніж ставила ціна їх придбання, при списанні товару, при вибутті основних засобів та проведено моделювання, в тому числі завдяки власно розроблені імітаційній моделі, що дозволило підтвердити гіпотези, що застосування будь-якого із трьох методів оцінки вибуття запасів (за середньозваженою, ідентифікованою собівартістю та собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО)) при визначенні бази оподаткування ПДВ забезпечує приблизно однакові суми додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ при сталості цін придбання. При збільшенні цін придбання, застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю для визначення бази оподаткування в окремих випадках забезпечує нарахування більшої суми зобов'язань з ПДВ, аніж при використанні методу ФІФО або ідентифікованої собівартості. Підтвердження сформованих гіпотез дозволило надати обґрунтовані рекомендації Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики щодо потенційних змін до формулювань ст.188.1 та ст.189.1 ПКУ щодо можливості застосування середньозваженої собівартості при визначенні бази оподаткування ПДВ при операціях перепродажу товару. Прийняття таких змін сприятиме подальшій інтеграції бухгалтерського та

податкового обліку та економитиме ресурси підприємств при відсутності негативного фіскального ефекту для державного бюджету. Результати моделювання також дозволяють у майбутньому зробити положення Директиви 2006/112/ЄС більш гнучкими при визначенні ціни реалізації та визначати базу оподаткування в окремих випадках виходячи із значення собівартості реалізованого товару.

8. Податкове законодавство України надає чіткі правила щодо донарахування зобов'язань за ПДВ при продажу нижче ціни придбання, проте не забезпечує зрозумілого алгоритму коригування таких зобов'язань з ПДВ при поверненні товару та зміні ціни продажу. У зв'язку із цим, нами розроблено рекомендації щодо нарахування та коригування зобов'язань при продажах нижче собівартості, що згідно поточного формулювання ПКУ можна використовувати у випадку застосування підприємством методу оцінки вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю. Застосування запропонованого алгоритму дозволить в окремих випадках коригувати податкові зобов'язання на суму попередньо додатково нарахованих зобов'язань з ПДВ у бік зменшення при поверненні товару покупцем, та у визначених випадках додатково нараховувати зобов'язання з ПДВ при наданні знижки покупцям.
9. У зв'язку із значними затратами ресурсів підприємств роздрібної торгівлі на створення податкових документів при отриманні попередніх платежів від кінцевих споживачів та подальшому постачанні для них товарів і послуг, запропоновано зміни до ПКУ щодо використання товарного методу нарахування зобов'язань з ПДВ при постачанні товарів та послуг кінцевим споживачам. Застосування товарного методу нарахування зобов'язань з ПДВ не передбачає реєстрацію податкових документів за фактом авансу від кінцевих споживачів та сприятиме збільшенню економічної активності в сегменті роздрібних продажів.
10. У зв'язку із недосконалістю поточної системи (електронного) адміністрування ПДВ та враховуючи постійно зростаючі можливості сучасних інформаційних систем, запропоновано якісно нову модель адміністрування ПДВ, що передбачає залучення суб'єктів банківської діяльності до процесу, які обмінюючись

визначеною інформацією із базою даних ДПС забезпечуватимуть контроль першої події згідно ст. 187.1 ПКУ, а у визначених випадках – перераховуватимуть частину суми платежу на відкритий рахунок у казначействі з метою збільшення показника ∑ПопРах формули реєстраційного ліміту ПДВ. Запропоновані зміни передбачають збагачення новими даними форматів податкової накладної та платіжного доручення, введення нових звітних форм та дозволяють економити ресурси платників податку, роблять процес бюджетного відшкодування та облік розрахунків з постачальниками більш прозорим та не призводять до втрати існуючих переваг СЕА ПДВ.

11. Розрахунки за податками та платежами є одним із ключових процесів діяльності більшості підприємств, що обумовлює потребу в особливому їх контролю з боку контролюючих органів та перевірці аудиторами. Взаємовідносини останніх між собою та із підприємствами платниками податків в рамках їх перевірки є недостатньо регламентованими законодавчо, тоді як щодо мети, завдань, процедур податкового аудиту, порядку його врегулювання уже багато років ведеться наукова дискусія в рамках якої вітчизняні науковці далекі від консенсусу. У зв’язку з цим, рекомендовано законодавчо закріпити поняття «послуги з податкового консультування» та «податковий аудит», визначення якого удосконалено. Обґрунтовано доцільність формування окремого додатку («Витяг із аудиторського звіту щодо податкових розрахунків») до звіту незалежного аудитора, що посилить якість контролю оподаткування діяльності та зможе захищати інтереси платників податків у разі необхідності. Запропонована у дослідженні система організації та проведення податкового аудиту (з урахуванням контролю його якості) в рамках описаної моделі побудови взаємовідносин між платниками податків, суб’єктами аудиторської діяльності та податковими органами, має на меті підвищити довіру зацікавлених сторін до фінансової та податкової звітності підприємств, знизити витрати суспільства на утримання системи податкового контролю та зменшити витрати платників податків у зв’язку зі сплатою штрафних санкцій за наслідками порушення податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гурняк І. Л., Дацко О. І., Яремчук О. І. Додана вартість як базис економічного розвитку територіальних громад. Регіональна економіка 2015, №1, С. 37-47.
2. Дедяєва І. П. Філософія економіки [Електронний ресурс] / Дедяєва І. П., Северин-Мрачковська Л. В. // Філософія : навч. посіб. / [Ю. М. Вільчинський (керівник авт. кол.), Л. В. Северин-Мрачковська (керівник кол. авт.), О. Б. Гаєвська та ін.] ; М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – Електрон. текстові дані. – Київ : КНЕУ, 2019. С. 314–336
3. W.Petty (1662). A Treatise of Taxes and Contributions by Sir William Petty. *Produced by John Campbell and the Online Distributed Proofreading Team.* 2020, 75. Retrived from: https://www.gutenberg.org/cache/epub/61588/pg61588-images.html (last access on 05.02.2024).
4. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. The Wealth of Nations / [пер. О. Васильєва, М. Межевікіної, А. Малівського; наук. ред. Є. Литвин, худож. оформ. А. Ангелової]. 4-те вид. К.: Port-Royal, 2001. С. 593.
5. Дучинська Н.І. Еволюція теорії корисності: теоретико-методологічні аспекти. Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка», №9 (3), 2015. С.183-189.
6. D. Riccardo (1817). On the Principles of Political Economy and Taxation. London, 589. (last access on 05.02.2024).
7. Рудь В.В. Формування доданої вартості у умовах вертикальної інтеграції підприємств м'ясопереробної. Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н.: 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). Житомир, 2015. С.220.
8. Ткаченко К. Теорія доданої вартості Маркса, 2009. URL: https://commons.com.ua/uk/teoriya-dodanoyi-vartosti-marksa/ (дата звернення: 27.11.2023)

9. Cambridge dictionary. URL: https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/surplus-value (дата звернення: 27.11.2023) (last access on 08.11.2023).
10. Руденко М. Енергія прогресу. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології / М. Руденко ; упоряд. Р. А. Руденко. Київ: КЛІО, 2015. С. 26–178.
11. Синчак В. П., Самарічева Т. А. Податок на додану вартість у системах ціноутворення й оподаткування молокопереробних підприємств: монографія. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2019. С.180.
12. Конспект лекцій з дисципліни «Мікроекономіка» для студентів галузі знань 05 «Соціальні та поведінкові науки» спеціальності 051 «Економіка» спеціалізації «Міжнародна економіка» та «Економічна кібернетика» денної форми навчання / НТУУ «КПІ»; уклад. Ю. В. Тюленєва. Київ: НТУУ «КПІ», 2016. С.150. URL: https://ela.kpi.ua/items/a98d8b42-b86e-4c82-ae41-270bd5437cad (дата звернення 02.02.2024)
13. Гайдай Т.В. Історико-економічний аналіз розробки проблеми цінності у вітчизняній та зарубіжній теорії. Історія нар. госп-ва та екон. думки України. 2005, № 37-38. С.176-189.
14. Черних О.В. Особливості формування доданої вартості продукції на промислових підприємствах (Науково-доповідна записка). Національна академія наук України інститут економіки промисловості. К.-Краматорськ, 2017. С.34.
15. Янчева Л.М., Крутова А.С., Нестеренко О.О. Інтегрована звітність : навч. посібник. Харків: Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2020. С. 290.
16. Anna Kubjatkova, Anna Krizanova, and Veronika Jurickova (2021). Value Added Tax and Its Influence on Pricing and Price Decision Making of Companies – A Case Study. SHS Web of Conferences 91, 7. doi: https://doi.org/10.1051/shsconf/20219101009

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення 01.03.2024).
18. Іваненко В.О. Додана вартість як об'єкт аналізу статистичної звітності промислових підприємств з виробництва продукції / В.О. Іваненко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012, Вип. 1 (22). С. 122-130.
19. Агафоненко О. Ю., П.А. Білоусько. Формування валової доданої вартості як економічної категорії. Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2013, Т. 18., Вип. 4/1. С. 7-9.
20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення 01.03.2024).
21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: документ згідно наказу МФ України №291 від 30.11.1999 // База даних «Законодавство України»/ ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 28.09 2023).
22. Martina Dalic (1996). Price effects of value added tax. Economic Trends and Economic Policy (Privredna kretanja i ekonomska politika), 1996, No. 53, 17-41p.
23. Alan Tait (1988). Value Added Tax: International Practice and Problems, IMF, 467.
24. Alan Tait (1990) "Revenue, Inflation and the Foreign Trade Balance" in M. Gillis, C.S. Shoup, G.P. Socat, eds., Value Added Taxation in Developing Countries, World Bank Symposium, Washington, 17-32.
25. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 31.03.2024).
26. Митний кодекс України: Закон від 13.03.2012 № 4495-VI. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n865 (дата звернення: 20.03.2024).

27. Courbon, J-C, Grajew, J. & Tolovi, J. (1978). “Design and Implementation of Interactive Decision Support Systems: An Evolutionary Approach,” *Technical Report*, Institute d’Administration des Enterprises, Grenoble, France.
28. O'Leary, D.E., Burstein, F., Holsapple, C. W. (2008). Decision Support System Evolution: Predicting, Facilitating, and Managing Knowledge Evolution. *Handbook on Decision Support Systems 2*, 345-367. doi: 10.1007/978-3-540-48716-6_17
29. Остап’юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник/ 2-ге вид. виправ. і доповн. / М.Я. Остап’юк, М.Р.Лучко, Й.Я. Даньків. – Київ: Знання, 2009. 278 с. (Вища освіта 21 століття).
30. Florian Cajori (2007). A History of Mathematical Notations. Vol. I., 356.
31. Guo, H., Wang, L., Chen, F., Liang, D. (2014). Scientific big data and digital earth. *Chinese Journal*, 59(12), 5066–5073. doi:10.1360/972013-1054
32. National inventors Hall of Fame: William Seward Burroughs, Calculator. US Patent № 388116. Retrieved from https://www.invent.org/inductees/william-seward-burroughs (last access on 05.01.2021).
33. Bellis, M. (2020). Herman Hollerith and Computer Punch Cards. *ThoughtCo*. Retrieved from https://www.thoughtco.com/computer-punch-cards-4074957 (last access on 05.01.2021).
34. Scott, B. (2015). The Accounting Journal: the Univac changes everything. Retrieved from https://www.myob.com/nz/blog/the-accounting-journal-the-univac-changes-everything/ (last access on 05.01.2021).
35. National council for curriculum and assessments. The Evolution of Computers in Society. Retrieved from https://curriculumonline.ie/getmedia/52d35f98-074d-44b5-bcc8-e6c9225240dc/NCCA-The-Evolution-of-Computers-in-Society-LC-SC-programming.pdf (last access on 06.01.2021).
36. Shiriff, K. (2019). Iconic consoles of the IBM System/360 mainframes, 55 years old. Retrieved from http://www.righto.com/2019/04/iconic-consoles-of-ibm-system360.html (last access on 06.01.2021).

37. Holsapple, C.W. (2008). DSS architecture and types. In F. Burstein, C.W. Holsapple (Eds.), Handbook on Decision Support Systems 1: Basic Themes, Springer, Heidelberg, Germany, 163–189. doi: 10.1007/978-3-540-48713-5_9
38. Codd, E.F. (1970). A Relational Model of Data for Large Shared Data Banks. *Communications of the ACM*, 13(6), 377-387. Retrieved from: https://www.seas.upenn.edu/~zives/03f/cis550/codd.pdf (last access on 09.01.2021).
39. Ситник В. Ф. Системи підтримки прийняття рішень: Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 614 с.
40. Ferguson, R. L. & Jones, C. H. (1969). A Computer Aided Decision System. *Management Science*, 15(10), 550-562.
41. Janssens, G.K. (2011). Electronic Data Interchange: from its Birth to its New Role in Logistics Information Systems. *International Journal on Information Technologies and Security* (ISSN 1313-8251), 3(3), 45-56. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/266340696_Electronic_Data_Interchange_from_its_Birth_to_its_New_Role_in_Logistics_Information_Systems (last access on 09.01.2021).
42. Clarke, R. L. (2000). The use of EDI and internet technologies in the U.S. motor carrier industry. *Journal of Transportation Management*, 12(2), 47-54. doi: 10.22237/jotm/967766700
43. Clark, R.T. (1984). Electronic funds transfer: the creeping revolution. *Telecommunications Policy*, 8(1), 29-43. doi: 10.1016/0308-5961(84)90057-0
44. Nonnast, Th., (2006). SAP: Langsam, aber gewaltig. *Handelsblatt.* Retrieved from https://www.handelsblatt.com/archiv/60-jahre-deutsche-wirtschaftsgeschichte-sap-langsam-aber-gewaltig/2638792.html (last access on 09.01.2021).
45. Barker, I. (2015). Celebrating 60 years of software. *Betanews.* Retrieved from https://betanews.com/2014/11/19/celebrating-60-years-of-software/ (last access on 09.01.2021).
46. Laughlin, R.Ch. (1984). The design of accounting systems: a general theory with an empirical study of the church of England [Doctoral dissertation, The University of

Sheffield]. White Rose eTheses Online. https://etheses.whiterose.ac.uk/3008/1/D076150_1.pdf

47. Євдокимов В. В. Підходи науковців щодо проблем інтеграції обліку: історичний аспект. Економіка розвитку. 2009,№ 2 (50). С. 23-25.
48. Weißenberger, B.E., & Angelkor, H. (2009). Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a unified financial language on controllership effectiveness [Working paper, Justus Liebig University Giessen]. Website of Justus Liebig University Giessen. Retrieved from http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2012/8981/pdf/ApapIMC_2009_01.pdf (last access on 17.04.2021).
49. Pervan, I, & Dropulić, I. (2019). The impact of integrated information systems on management accounting: case of Croatia. *Journal of Contemporary Management Issues, 24(1)*, 21-38. Advance online publication. doi: https://doi.org/10.30924/mjcmi.24.1.2
50. McCarthy, W.E. (1980, January). *Construction and Use of Integrated Accounting Systems with Entity-Relationship Modelling*, in P. Chen ed. Entity-Relationship Approach to Systems Analysis and Design. Amsterdam: North-Holland, 625-637. Retrieved from: https://static1.squarespace.com/static/5feb9bf81c227637fcd6262b/t/5fece4acfc8ee327ddabbe71/1609360611668/Construction+and+Use+of+Integrated+Accounting+Systems+with+Entity-Relationship+Modeling_1980.pdf (last access on 17.04.2021).
51. Chapman, Ch. S., & Kihn,L.-A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, Advance online publication. Retrived from: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368208000640 (last access on 17.04.2021).
52. Norshidah, M., Batiah, M., Suraya, M., Hanif, H., & Hafizuddin, M.A. (2013). Information System Integration: A Review of Literature and a Case Analysis. In R. Neck (Ed.). *Mathematics and Computers in Contemporary Science* (pp.68-77). World Scientific and Engineering Academy and Society (WSEAS).

https://www.researchgate.net/publication/260986605_Information_System_Integration_A_Review_of_Literature_and_a_Case_Analysis (last access on 17.04.2021).

53. Giulia Mascagni, Roel Dom, Fabrizio Santoro, Denis Mukama (2022). The VAT in practice: equity, enforcement, and complexity. International Tax and Public Finance 30, 525-563. Retrived from: https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-022-09743-z (last access on 17.04.2021).
54. SAP (2024). Official WEB-site. Retrieved from: https://www.sap.com/ (last access on 18.04.2021).
55. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія. Київ: Нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 336 с.
56. Порядок заповнення податкової накладної: затв. Наказом МФУ від 31 грудня 2015 р. №1307. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text (дата звернення: 31.03.2024).
57. Зведена статистика ради бізнес-омбудсмена (Січень-Грудень 2022). *Business Ombudsman Council*. 2023. URL: https://boi.org.ua/stats/ (дата звернення: 05.03.2024).
58. Шигун М., Журавель А. Сутність податку на додану вартість при роздрібних продажах. Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XX Всеукраїнської науково-практичної конференції. К.: Інтерсервіс, 2022. С.81-85.
59. Журавель А. Додана вартість у формуванні рівноважної ціни на ринку. Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України [Електронний ресурс]: Збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції; 8 грудня 2023 р. К.: КНЕУ, 2023. С.80-82.
60. Журавель А. Питання автоматизації бізнес-процесів в облікових системах. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XIX Всеукраїнської наукової конференції. К.: ТОВ "Август Трейд", 2021. С.134-135.
61. Shygun M., Zhuravel A. (2023). Global trends in transformation of decision support systems: case with VAT in SAP. Contemporary Studies of Risks in Emerging

Technology: 8A (Emerald Studies in Finance, Insurance, And Risk Management, 8, part B) Hardcover – Import, 10 May 2023 – 376. S.183-206 by Simon Grima (Editor), Kiran Sood (Editor), Ercan Özen (Editor). doi: https://doi.org/10.1108/978-1-80455-566-820231009

62. Shygun M., Zhuravel A. (2021). The influence of information systems architecture on accounting of VAT-related transactions in retail. Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives: International synposium „Experience. Knowledge. Contemporary Challenges" – 8th edition. Bucharest: Artifex University of Bucharest, 2021, 54-74.
63. В Україні зросла кількість платників ПДВ, але збільшилася і кількість ризикових. Ліга-закон. 2024. URL https://buh.ligazakon.net/news/226090_v-ukran-zrosla-klkst-platnikv-pdv-ale-zblshilasya--klkst-rizikovikh (дата звернення: 05.03.2024).
64. Щодо втрати чинності Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: роз'яснення МФ України від 06.08.2019 р. // Електронний ресурс «Загальні роз'яснення»/МФ України. URL: https://mof.gov.ua/uk/zagalni-roz_jasnennja (дата звернення 28.09 2021).
65. Будько О.В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість в бухгалтерському обліку згідно Податкового кодексу України. *Ефективна економіка*: електронний журнал. 2011. №11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=811&p=1 (дата звернення 28.09 2021).
66. Бурковська А.В., Ходикіна А.А. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки* : ел. наукове фахове видання. 2015. № 6 (8), С. 1196-1199. URL: http://global-national.in.ua/archive/8-2015/251.pdf (дата звернення 28.09 2021).
67. Плаксієнко В.Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування: аспекти наукової дискусії. *Інвестиції: практика та досвід* : наукове фахове видання. 2016. №19. С.5-8. URL http://www.investplan.com.ua/pdf/19_2016/3.pdf (дата звернення 28.09 2021).
68. Коцан О.П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з

бюджетом за податком на додану вартість. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія : Право*. 2014. № 9. С. 263-270. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41 (дата звернення 28.09 2021).

69. Дубинська О.С., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення обліку розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство : наукове фахове видання*. 2019. №24, ч.2. С.5-8. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/24_2_2019ua/3.pdf (дата звернення 28.09 2021).
70. Білобровенко Т.В. Проблеми відображення розрахунків за ПДВ та шляхи їх вирішення. *Бізнес-навігатор*: Науково-виробничий журнал. 2018. №3-2(46). С. 120-124. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2018/46_2_2018/46_2_2018.pdf (дата звернення 28.09 2021).
71. Овчарова Н.В. Облікова політика в частині відображення ПДВ: основні аспекти. *Інфраструктура ринку*: електронний фаховий науково-практичний журнал. 2017. №9. С.102-107. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/9_2017_ukr/19.pdf (дата звернення 28.09 2021).
72. Фоміна О.В. Облікове забезпечення управління розрахунками з бюджетом за ПДВ. *Ефективна економіка* : електронний журнал. 2018. №9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2018/5.pdf (дата звернення 28.09 2021).
73. Бачинський В.І., Помулєва В.М. Актуальні аспекти обліку ПДВ при придбанні товарів. *Інноваційна економіка*: науково-виробничий журнал. 2020. №3-4(83). С. 175-181. doi: 10.37332/2309-1533.2020.3-4.25
74. Подолянчук О.А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка* : електронний журнал. 2020. №2. doi: 10.32702/2307-2105-2020.2.76
75. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: затв. Наказом МФУ від 28 січня 2016 р. № 21. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text (дата звернення: 05.03.2024).

76. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби // Електронний ресурс «Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2021 року» / МФ України. URL: https://mof.gov.ua/uk/msfz (дата звернення 28.09 2021).
77. Сліпченко Г.М. Особливості нарахування ПДВ по операціях з імпорту послуг у 2015 році. *Ефективна економіка* : електронний журнал. 2015. №8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4265 (дата звернення 28.09 2021).
78. Безверхий К. Особливості обліку та звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих інновацій / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. 2015, № 1. С. 26-33.
79. Порядок повернення коштів з електронного рахунку платника ПДВ. Головне управління ДПС у Рівненській області. 2021. URL: https://rv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/531246.html (дата звернення: 05.03.2024).
80. SAP Help portal. WEB-site of SAP. Retrived from https://help.sap.com (last access on 17.07.2023).
81. Paturu Deepika, 2015. SNOTE Note Implementation. SAP Community. Retrieved from https://archive.sap.com/documents/docs/DOC-42457 (last access on 18.12.2022).
82. Ustawa o podatky od towarów i usług №54 poz.535 z dnia 11 marca 2004 r. Kancelaria Sejmu. Retrived from: https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20040540535/U/D20040535Lj.pdf (last access on 18.03.2024).
83. SAP JAM. Advisory Council for FI/LO localization, official WEB-site. Retrived from https://jam4.sapjam.com/home (last access on 20.12.2023).
84. ДФС. Інформаційно довідковий департамент ДФС: Загальнодоступний інформаційний ресурс. Категорія 101 (ПДВ). URL: http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques (дата звернення: 02.02.2024).
85. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси: міжнародний документ IASB від 01.01.2012 // База даних «Законодавство

України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 29.02.2024).

86. Edori D.S., Ohaka J. (2018). Implication of Choice of Inventory Valuation Methods on Profit, Tax and Closing Inventory. Account and Financial Management Journal, 3(7), 1639-1645. Retrieved from: https://www.researchgate.net/publication/327039855_Implication_of_Choice_of_Inventory_Valuation_Methods_on_Profit_Tax_and_Closing_Inventory (last access on 18.11.2023).
87. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#n4681 (дата звернення: 14.02.2024).
88. David Williams (1996). Value-Added Tax, in V.Thuronyi (ed.), Tax Law Design and Drafting, IMF, Washington, DC, 1996, vol.1, 164-229.
89. Krivko, M., Moravec, L., Šálková, D., Smutka, L., & Kukalová, G. (2021). Impact of permanent sales discounts on value added tax revenues: Case of basic food in the Czech Republic. Journal of International Studies, 14(4), 143-156. doi:10.14254/2071-8330.2021/14-4/10
90. Inventory Valuation Methods Impact on VAT. Capital Profits, 2019. Retrived from https://www.cpaccounts.com/inventory-valuation-methods-impact-on-vat/ (last access on 14.02.2023).
91. Yan Zhang, J.H. Huang (2014). Cost-based pricing model with value-added tax and corporate income tax for a supply chain network. Applied Mathematical Modelling (38), 168–180. doi: http://dx.doi.org/10.1016/j.apm.2013.06.011
92. Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2023 рік. Міністерство фінансів України. 2023. С.19. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2023-582 (дата звернення 05.03.2024).
93. How to Identify the Distribution of Your Data using Minitab. Minitab Blog, 2012. Retrived from: https://blog.minitab.com/en/adventures-in-statistics-2/how-to-identify-the-distribution-of-your-data-using-minitab (last access on 03.04.2022).

94. Lorentz Jäntschi, Sorana D. Bolboacă (2018). Computation of Probability Associated with Anderson–Darling Statistic. Mathematics 6(6):88, 1-16. doi:10.3390/math6060088
95. Mezbahur Rahman, Larry M. Pearson (2008). Anderson-darling statistic in estimating the box-cox transformation parameter. Journal of Applied Probability & Statistics. Vol. 3, No. 1, 23–35.
96. I. D'Agostino, Ralph B., Stephens, Michael A. (1985). Goodness-of-fit tests. Series: Statistics, textbooks and monographs. Ed. by D.B. Owen. V. 68, 560.
97. Mohammad Zakir Hossain (2011). The Use of Box-Cox Transformation Technique in Economic and Statistical Analyses. Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences, 2(1), 32-39. Retrieved from: https://www.researchgate.net/publication/282603753_The_Use_of_Box-Cox_Transformation_Technique_in_Economic_and_Statistical_Analyses (last access on 03.04.2022).
98. Рішення № 97723993 від 16.06.2021: Житомирський окружний адміністративний суд. URL https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/97723993/ (дата звернення 06.03.2024).
99. Рішення № 108364072 від 11.01.2023: Кіровоградський окружний адміністративний суд. URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/108364072/ (дата звернення 06.03.2024).
100. Постанова Верховного суду України від 23.05.2018 у справі №822/1571/17 до адміністративного провадження №К/9901/8550/18. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/74265015 (дата звернення 06.03.2024).
101. Довідник умовних кодів причин коригування. Державна податкова служба України. 2021. URL: https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/357729.html (дата звернення 06.03.2024).
102. Шигун М., Журавель А. Нормативні та аналітичні зміни в бухгалтерському обліку операцій з ПДВ. Інформаційно-аналітичний наукометричний журнал «Економіка. Фінанси. Право». К: Аудиторська фірма «Аналітик», 2021. №10/1'2021. С.25-34. doi: https://doi.org/10.37634/efp.2021.10(1).6

103. Журавель А. Аналітичні рахунки обліку розрахунків за ПДВ з бюджетом. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року. К.: КНЕУ, 2021. С.30-33.
104. Шигун М., Журавель А. Удосконалення податкових розрахунків в SAP для українських компаній. *Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси».* К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2021. № 1(91). С. 83-89. doi: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-83-89
105. Шигун М., Журавель А. Функціональне удосконалення обліку розрахунків з ПДВ у SAP ERP [Functional Improvement of VAT Accounting in SAP ERP] .Economic security in the global environment (ESGE-2022): International Conference. Kyiv: Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, 2022. 110-116.
106. Журавель А. Вплив методу оцінки запасів на розрахунки за ПДВ. Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Чернівці (Україна, 20 травня 2021 р. Чернівці:Технодрук, 2021. С.104-106
107. Лагодієнко Н.В., Скляр Л.Б., Степаненко С.В. Електронне адміністрування податків як засіб підвищення ефективності їх сплати. Економічний простір. 2022. № 178. С. 78-82. doi: https://doi.org/10.32782/2224-6282/178-13
108. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова КМУ №569 від 16.10.2014. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text (дата звернення: 13.02.2024).
109. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. *Економіка та суспільство*. 2016. №2. С. 689-693.
110. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році: Закон України від 20.12.2016 № 1791-VIII // База даних «Законодавство України»

/ ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19#Text (дата звернення: 13.02.2024).

111. Шигун М., Журавель А. Податковий аудит і податковий контроль: модель взаємодії та законодавче регулювання. Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси». К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2022. № 3(97) С. 46-55. doi: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-46-55
112. Петрова Л.С., Андреєв П.С. Облік податку на додану вартість в системі електронного адміністрування ПДВ. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України*: матеріали X Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Одеса, 16-20 травня 2016. / ОНПУ, 2016. С. 75-77.
113. Буркова Л.А., Коваленко І.В. Переваги та недоліки запровадження електронного обліку та адміністрування ПДВ. *Фінансовий простір*. 2017. № 1(25). С. 20-24.
114. Шендригоренко М.Т. і Панасенко А.О. Система електронного адміністрування ПДВ та призначення ПДВ-рахунків в Україні. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. №5(16). С. 374-377.
115. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо особливого режиму оподаткування окремих платників третьої групи єдиного податку: Проект Закону України від 24.11.2022 № 8226 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40881 (дата звернення: 13.05.2023).
116. Оніщенко Г.В. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: проблеми та перспективи розвитку. Фінансовий простір. 2020. №3 (39). С.195-204. doi: https://doi.org/10.18371/fp.3(39).2020.215216
117. Яку суму від'ємного значення ПДВ повернуть платнику податків? Державна податкова служба України: офіційний портал. URL: https://evp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-483838.html (дата звернення: 06.03.2024).
118. За яких умов платники ПДВ мають право на отримання бюджетного відшкодування? // Головне управління ДПС в Одеській області. 2023. URL: https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/690222.html (дата звернення: 06.03.2024).

119. Про затвердження Змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки: Наказ Міністерства фінансів України від 15.09.2020 р. №561. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1123-20#Text (дата звернення: 06.08.2023).
120. Таращенко В.А. Податковий аудит: підходи до тлумачення. *Ефективна економіка: електронний журнал.* 2020. №3. doi: 10.32702/2307-2105-2020.3.53
121. Костюк Б. В. Організація податкового аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон.* 2015. № 1 (50). С. 124-129. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22. (дата звернення 10.08 2022).
122. Артюх О. В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент.* 2015. Вип. 12. С. 235-238. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55 (дата звернення 10.08 2022).
123. Олянецька М.С., Мельник. Ю.П. Стан та шляхи вдосконалення нормативно-правового забезпечення податкового аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Чернігів, 27 листопада 2018 р.). Чернігів, 2018. С.137-138.
124. Малишкін О.І. Облік і аудит податків: теорія, методологія, розвиток: автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2014. 38 с.
125. Малишкін О.І. Аудит податків: конструкція на майбутнє. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2015. № 1 (17). С. 208-213. URL: https://economics.net.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf (дата звернення 10.08.2022).
126. Кульчицька Н., Яковець Т. Податковий аудит як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства. *Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит»*. 2017. № 1. С. 21–28.

127. Красота О.Г. Економічна сутність податкового аудиту. *Економіка і суспільство.* 2016. №4. С.343-346. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/4_ukr/56.pdf (дата звернення 10.08 2022).
128. Проскура К.П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю. *Науково-практичне видання «Незалежний аудитор».* №5 (III). 2013. С. 43-48.
129. Щербакова Н.А., Кротова О.Г. Роль аудиту у підвищенні ефективності податкового адміністрування в Україні. *Фінанси, облік і аудит.* 2014. №2(24), С.266-279.
130. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 рр, частина I (переклад з англійської мови): Нормативне виробничо-практичне видання, Київ. 1141 с. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu (дата звернення: 10.08.2022)
131. Василенко С.В. Недержавний податковий аудит в удосконаленні вітчизняної системи податкового контролю. *Право і суспільство. Фінансове право.* 2018, №2, ч.3. С.115-121.
132. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2018, № 9, С.50.
133. Салига С.Я., Меліхова Т.О. Оцінка якості та ефективності аудиту податків. *Інвестиції: практика та досвід*. № 1, 2010. С.34-38.
134. Шигун М., Журавель А. Нова модель адміністрування податку на додану вартість. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції: Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса.: ОНЕУ, 2023. С. 153-156
135. Журавель А. Удосконалення моделі адміністрування податку на додану вартість. Науковий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки». К: ВНЗ «Національна академія управління», 2024. №3(273) С.6-19. doi: 10.32752/1993-6788-2024-1-273-6-19.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А.1

Динаміка розвитку технічних систем обробки даних (автоматизованих та електронних)

Часовий період	Винахід	Розробник	Функціональне призначення
1880-х рр.	Калькуляторна машина	Вільям Берроуз	Забезпечувала швидке та досить точне виконання розрахунків, в т.ч. для цілей бухгалтерського обліку операцій
1880-90ті	Перфокарткова машина	Герман Голлеріт	Для обробки результатів перепису населення США, в подальшому для розрахунків у приватному бізнесі (IBM)
1954 р.	UNIVAC (Universal Automatic Computer)	Ремінгтон Ренд (Джон Адам Преспер Екерт і Джон Вільям Моклі)	Придбаний компанією General Electric як більш ефективний пристрій для обробки даних на основі магнітної стрічки У 1955 р. був підключений до мережі, виконував функції промислового контролю, планування, розрахунку заробітної плати
60-х рр. XX ст.	Комп'ютер Mainframes System 360	IBM	Забезпечували обробку великих масивів даних, формувати структуровані, періодичні звіти, підтримували розрахунки в режимі реального часу із віддаленими користувачами
Кінець 50-х і початок 60-х років XX ст.	Концепція СППР	Технологічний інститут Карнегі (Carnegie) Массачусетський технологічний інститут (MIT)	Утворилася на перетині теоретичних досліджень у створенні організаційних рішень та технічних робіт зі створення інтерактивних обчислювальних систем. Перші СППР мали інтерактивний (діалоговий) характер, використовували дані та моделі для допомоги менеджерам при аналізі слабоструктурованих проблем.
1971 р.	Management Decision System (MDS) – Система підтримки прийняття рішень (СППР)	Майкл С. Скотт Мортон	Специфічна, орієнтована на моделі СППР, використовувалася для виробничого планування роботи прального устаткування
1970 р.	Реляційні бази даних (моделі даних)	Едгар Кодд	Дозволили зберігати інформацію у вигляді таблиць (стовпчиків та рядків), які мають ключові поля у формі унікальних ідентифікаторів кожного запису
Із 1960-х	Електронний обмін даними (EDI - Electronic Data Interchange)	Європейська економічна комісія ООН	Покращили синхронізацію між потоками операційних даних та потоками документів

Продовження табл. А.1

Часовий період	**Винахід**	**Розробник**	**Функціональне призначення**
1972 р.	Програма SAP ERP (System Analysis and Program Development)	IBM	Почали створення стандартного програмного забезпечення для обробки даних бізнес-процесів в режимі реального часу
Since 1990-s	Хмарні технології	Перше відоме визначення терміну «хмарні технології» схоже було дано професором Рамнатом Челлаппою в Далласі в 1997 році.	Розподілена обробка цифрових даних, за допомогою якої комп'ютерні ресурси надаються інтернет-користувачеві як онлайн-сервіс. При цьому всі необхідні для роботи програми та їх дані знаходяться на віддаленому інтернет-сервері і тимчасово зберігаються (кешуються) на клієнтській стороні: на ПК та ін.

Джерело: складено автором на основі [31], [32], [33], [34], [35], [36], [37], [38], [39].

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1

Обґрунтування перенесення до ERP-системи окремих операцій*

Операція із рис. 1.6	**Продажі в магазині**		**Інтернет-продажі**	
	У ERP?	**Обґрунтування**	**In ERP?**	**Обґрунтування**
(1) Аванс	Так	Аванси при продажах у магазині можливі лише у випадку продажу подарункових карт, що обліковуються згідно унікального ідентифікаційного коду. *Під час оплати подарунковою картою, коректний РК повинен бути створений згідно даних товарного чеку.*	Так	При великому обсягу Інтернет-продажів, деталізація щодо платежів надається у окремому файлі, що деталізує суму позиції банківської виписки, отриману від еквайєра. З цієї точки зору немає підстав опрацьовувати всю банківську виписку у ERP-системі. Проте при інтернет-продажах важливо відслідковувати кожне замовлення з метою прозорої взаємодії із кінцевим споживачем. Неспівпадіння між платежами та розрахунками з кінцевим споживачем є передумовою для створення ПН/РК в деяких випадках. Повернення коштів є також підставою для створення РК.
(3) Післяплата (5) Повернення коштів	Ні	Через специфіку бізнес-процесу, вся дебіторська заборгованість закривається на кінець операційного дня.		
(2) Продаж (4) Повернення товару	Так	Великий обсяг таких операцій може бути обробленим лише у ERP-системі. *Такі документи відображають всі необхідні для ПН/РК дані.*	Так	Великий обсяг таких операцій може бути обробленим лише у ERP-системі. *Такі документи відображають всі необхідні для ПН/РК дані.*
Податкові накладні та розрахунки коригування	Так	*Всі податкові документи повинні бути прозоро пов'язані між собою та із первинним документами.*	Так	*Всі податкові документи повинні бути прозоро пов'язані між собою та із первинним документами.*

Примітка: *Курсивом виділено ситуації, що характерні для українських компаній

Джерело: розроблено автором

Таблиця Б.2

Порівняльні показники з відображення операції продажу у малій обліковій системі та ERP-системі

Облік в ERP-системі							**Податковий облік у ERP-системі**		
Товарний чек	***Дт***	***Кт***	***Сума, грн***	***Брутто-ціна за одиницю, грн***	***Нетто-ціна за одиницю, грн***	***Кількість***	***Брутто-ціна за одиницю, грн***	***База ПДВ (графа 8 × графа 7)***	***Сума ПДВ, грн***
1	***2***	***3***	***4***	***5***	***6***	***7***	***8***	***9***	***10***
№ 1	Дебітор	Дохід	1666,67	500	416,67	4	416,666667	1666,67	333,334
	Дебітор	ПДВ	333,33						
№ 2	Дебітор	Дохід	2166,67	1300	1083,33	2	1083,333333	2166,67	433,334
	Дебітор	ПДВ	433,33						

Продовження табл. Б.2

Облік в малій обліковій системі			
Бізнес-операція	***Дт***	***Кт***	***Сума, грн***
11	***12***	***13***	***14***
Реалізація товару	Дебітор	Дохід	3833.34
	Дебітор	ПДВ	766.66
Платіж	Банківський рахунок	Дебітор	4600

Джерело: розроблено автором

Таблиця Б.3

Порівняння відображення операції продажу у малій обліковій системі та ERP-системі

№	№ з рис. 1.6	Операція	Дт		Кт		Джерело бухгалтерського проведення	Необхідна аналітика на бухгалтерському рахунку дебітора та *рахунку руху грошових коштів**	
			Рахунок українського плану рахунків	Короткий опис	Рахунок українського плану рахунків	Короткий опис		Продажі в магазині	Інтернет-продажі
1	**2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**5.1**	**5.2**	**6**	**7**	**8**
1	2	Продаж товару	361	Дебітор	702	Дохід	ERP-система	• код магазину	• код компанії перевізника
			361	Дебітор	643/1	ПДВ незареєстрований			
2	2	Списання собівартості запасів	902	Собівартість запасів	281	Запаси на складі/магазині	ERP-система	-	-
3	4	Повернення товару	704	Дохід	361	Дебітор	ERP-система	• код магазину	• код компанії перевізника
			643/1	ПДВ незареєстрований	361	Дебітор			
4	4	Коригування операції списання собівартості	281	Запаси на складі/магазині	902	Собівартість запасів	ERP-система	-	-

Примітка: * аналітики для транзитних рахунків руху грошових коштів відмічені курсивом у колонках 7 та 8

Продовження таблиці Б.3

№	№ з рис. 1.6	Операція	Дт		Кт		Джерело бухгалтерського проведення	Необхідна аналітика на бухгалтерському рахунку дебітора та *рахунку руху грошових коштів**	
			Рахунок українського плану рахунків	Короткий опис	Рахунок українського плану рахунків	Короткий опис		Продажі в магазині	Інтернет-продажі
1	**2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**5.1**	**5.2**	**6**	**7**	**8**
5	1	Попередній платіж	333	Транзитний рахунок руху грошових коштів	681	Дебітор (аванс)	ERP-система	• *Код магазину*	• еквайєр • *еквайєр*
			643/2	ПДВ з авансу	643/1	ПДВ незареєстрований		Різні бухгалтерські рахунки для продажів на магазині та для інтернет-продажів	
								•	•
6	3	Післяплата	333	Транзитний рахунок руху грошових коштів	361	Дебітор	ERP-система	код магазину	• еквайєр *еквайєр*
7	5	Повернення коштів	361	Дебітор	333	Транзитний рахунок руху грошових коштів	ERP-система	• код магазину	• еквайєр • *еквайєр*

Примітка: * аналітики для транзитних рахунків руху грошових коштів відмічені курсивом у колонках 7 та 8

Продовження таблиці Б.3

№	№ з рис. 1.6	Операція	Дт		Кт		Джерело бухгалтерського проведення	Необхідна аналітика на бухгалтерському рахунку дебітора та *рахунку руху грошових коштів**	
			Рахунок українського плану рахунків	Короткий опис	Рахунок українського плану рахунків	Короткий опис		Продажі в магазині	Інтернет-продажі
1	**2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**5.1**	**5.2**	**6**	**7**	**8**
8		Рух грошових коштів на магазині	301 (333)	Гроші в касі (або Транзитний рахунок руху грошових коштів)	333	Транзитний рахунок руху грошових коштів	Система обліку у магазині	• *Код магазину*	-
9		Кошти отримані від еквайєра	301	Розрахунковий рахунок в банку	333	Транзитний рахунок руху грошових коштів	МОС	• *Код магазину*	• *еквайєр*
10		Кошти повернуті еквайєру	333	Транзитний рахунок руху грошових коштів	301	Розрахунковий рахунок в банку	МОС	• *Код магазину*	• *еквайєр*
11		Закриття платежу (Авансу)	361 (681)	Дебітор (аванс)	361	Дебітор	ERP-система	• код магазину • (-)	• еквайєр • код компанії-перевізника
			(643/1)	(ПДВ незареєстрований)	(643/2)	(ПДВ з авансу)		-	-

Примітка: * аналітики для транзитних рахунків руху грошових коштів відмічені курсивом у колонках 7 та 8

Джерело: розроблено автором

ДОДАТОК В

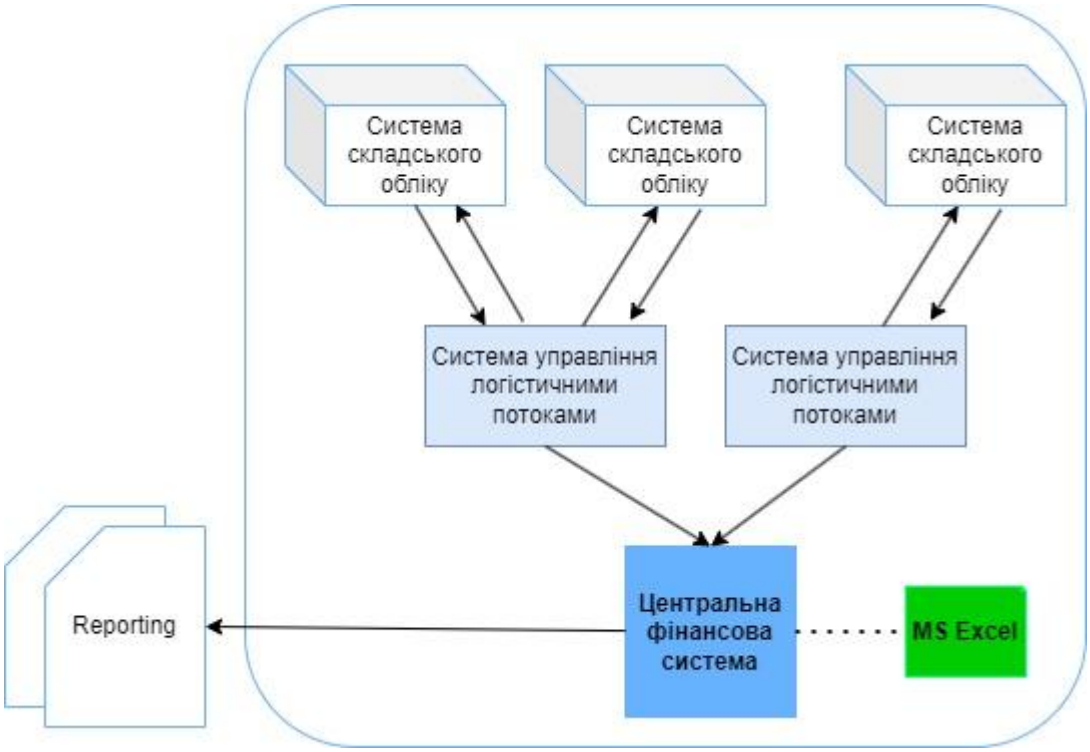


Рис. В.1. Вертикальна архітектура інформаційної системи підприємства

Джерело: розроблено автором

ДОДАТОК Г

Таблиця Г.1.

Приклад відображення пов’язаних із ПДВ операцій при оптових та роздрібних продажах

№	Дата	Зміст операції	Оптові продажі			Роздрібні продажі в магазині			Інтернет-продажі		
			Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
1.1	01.10.20YY	Отримано авансовий платіж від покупця	311	68121	3999.96	33322	68122	4000.00	33323	68123	4000.00
1.2		Відображено податкові зобов’язання за ПДВ незареєстрованим	64311	64321	666.66	64312	64322	666.66	64313	64323	666.66
2	01.10.20YY	Зареєстровано вихідну податкову накладну	64321	6412	666.66	64322	6412	666.67	64323	6412	666.67
3.1	15.10.20YY	Відображено дохід від реалізації				36122	70222	3333.34	36123	70223	3333.34
3.2		Відображено податкові зобов’язання за ПДВ незареєстрованим				36122	64322	666.66	36123	64323	666.66
4	15.10.20YY	Відображено собівартість реалізованих товарів у торгівлі				90222	281	3600.00	90223	281	3000.00
5.1	15.10.20YY	Здійснено взаємозалік авансу та дебіторської заборгованості				68122	36122	4000.00	68123	36123	4000.00
5.2		Відображено закриття рахунку «Розрахунки за ПДВ при авансах…»				64322	64312	666.66	64323	64313	666.66
6	31.10.20YY	Донарахування ПДВ до мінімальної бази оподаткування				949	6412	53.33			
7	31.10.20YY	Списання до витрат результату заокруглень				949	64322	0.01	949	64323	0.01
8.1	04.11.20YY	Відображено заборгованість при поверненні товару покупцем				70422	36122	3333.34	70423	36123	3333.34
8.2		Відображено незареєстровані податкові зобов’язання з ПДВ, що підлягають коригуванню				64322	36122	666.66	64323	36123	666.66
9	04.11.20YY	Повернуто кошти кінцевому споживачеві				36122	33322	4000.00			

Продовження таблиці Г.1

№	Дата	Зміст операції	Оптові продажі			Роздрібні продажі в магазині			Інтернет-продажі		
			Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
9	04.11.20YY	Повернуто кошти кінцевому споживачеві				36122	33322	4000.00			
10	04.11.20YY	Зареєстровано розрахунок коригування				6412	64322	666.67			
11	30.11.20YY	Списано у дохід результат заокруглень				64322	719	0.01			
12	01.12.20YY	Повернуто кошти кінцевому споживачеві							36123	33323	4000.00
13	01.12.20YY	Зареєстровано розрахунок коригування							6412	64323	666.67
14	31.12.20YY	Списано у дохід результат заокруглень							64323	719	0.01

Джерело: розроблено автором

Таблиця Г.2

Приклад відображення операцій, пов'язаних з визнанням податкового кредиту з ПДВ

№	Дата	Подія	Операції, пов'язані з придбанням необоротних активів			Операції, пов'язані з придбанням інших активів/послуг		
			Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
1.1	01.10.20YY	Отримано послуги від постачальника				92	6851	1200.00
1.2		Відображено непідтверджений податковий кредит				6442*2*	6851	200.00
2.1	02.10.20YY	Перераховано кошти постачальнику у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають постачанню (в т.ч. ПДВ)	3711	311	600.00	3712	311	1800.00
2.2		Відображено непідтверджений податковий кредит	6442*1*	6441*1*	100.00	6442*2*	6441*2*	300.00
3	02.10.20YY	Підтвердження кредиту з ПДВ (до операції №2)	6412	6442*1*	100.00	6412	6442*2*	300.00
4.1	03.11.20YY	Отримано необоротний актив від постачальника	15	6851	900.00			
4.2		Відображено непідтверджений податковий кредит	6442*1*	6851	150.00			
5.1	03.11.20YY	Взаємозалік заборгованостей	6851	3711	600.00			
5.2		Відображено закриття рахунку «Розрахунки за ПДВ при авансах…»	6441*1*	6442*1*	100.00			
6	03.11.20YY	Підтвердження кредиту з ПДВ (до операції №4)	6412	6442*1*	50.00			
7	05.11.20YY	Підтвердження кредиту з ПДВ (до операції №1, *інші активи/послуги*)				6412	6442*2*	200.00

Джерело: розроблено автором

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1

Проект витягу з робочого плану рахунків підприємства щодо обліку пов'язаних із ПДВ операцій

Субрахунок	Назва субрахунку	Рахунки вищих порядків	Назва рахунку вищих порядків
333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	33322	Грошові кошти в дорозі: оплати платіжними картками в магазині
		33323	Грошові кошти в дорозі: оплати платіжними картками на інтернет-сайті
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	36121	Розрахунки з оптовими покупцями
		36122	Розрахунки з кінцевим споживачем в роздрібних продажах
		36123	Розрахунки з кінцевим споживачем при інтернет-продажах
641	Розрахунки за податками	6412	Розрахунки з податку на додану вартість
		64121	Спеціальний рахунок з ПДВ
		64122	Розрахунки з бюджетом за ПДВ
		64123	Зареєстровані зобов'язання за ПДВ
		64124	Підтверджений кредит за ПДВ
		64125	Попередньо враховані зобов'язання з ПДВ
		64126	Попередньо отриманий кредит з ПДВ
		64127	Овердрафт за ПДВ
		6415	Розрахунки за штрафами, пенями за ПДВ
643	Податкові зобов'язання	64311	Розрахунки за ПДВ при авансі в оптових продажах
		64321	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в оптових продажах
		64312	Розрахунки за ПДВ при авансі в роздрібних продажах
		64322	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в роздрібних продажах
		64313	Розрахунки за ПДВ при авансі в інтернет-продажах
		64323	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в інтернет-продажах
		64314	Розрахунки за ПДВ при авансі при застосуванні касового методу
		64324	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в оптових продажах при застосуванні касового методу
		64333	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг
		64334	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при придбанні активів, використовуваних у негосподарській діяльності

Продовження таблиці Д.1

Субрахунок	Назва субрахунку	Рахунки вищих порядків	Назва рахунку вищих порядків
644	Податковий кредит	64411	ПДВ при авансах виданих за постачання необоротних активів
		64412	ПДВ при авансах виданих за постачання інших активів та послуг
		64421	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні необоротних активів
		644211	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні необоротних активів, ст. 198.5
		644212	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні необоротних активів, ст. 199.1
		64422	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні інших активів та послуг
		644221	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні інших активів та послуг, ст. 198.5
		644222	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні інших активів та послуг, ст. 199.1
		6443	Вхідний ПДВ непідтверджений при імпорті послуг
681	Розрахунки за авансами одержаними	68121	Розрахунки за авансами одержаними від оптових покупців
		68122	Розрахунки за авансами одержаними від кінцевого споживача на магазинах
		68123	Розрахунки за авансами одержаними від кінцевого споживача при оплаті на інтернет-сайті
702	Дохід від реалізації товарів	70221	Дохід від реалізації товарів, оптові продажі
		70222	Дохід від реалізації товарів, роздрібні продажі
		70223	Дохід від реалізації товарів, інтернет-продажі
704	Вирахування з доходу	70421	Вирахування з доходу, оптові продажі
		70422	Вирахування з доходу, роздрібні продажі
		70423	Вирахування з доходу, інтернет-продажі
902	Собівартість реалізованих товарів	90221	Собівартість реалізованих товарів, оптові продажі
		90222	Собівартість реалізованих товарів, роздрібні продажі
		90223	Собівартість реалізованих товарів, інтернет-продажі

ДОДАТОК Е

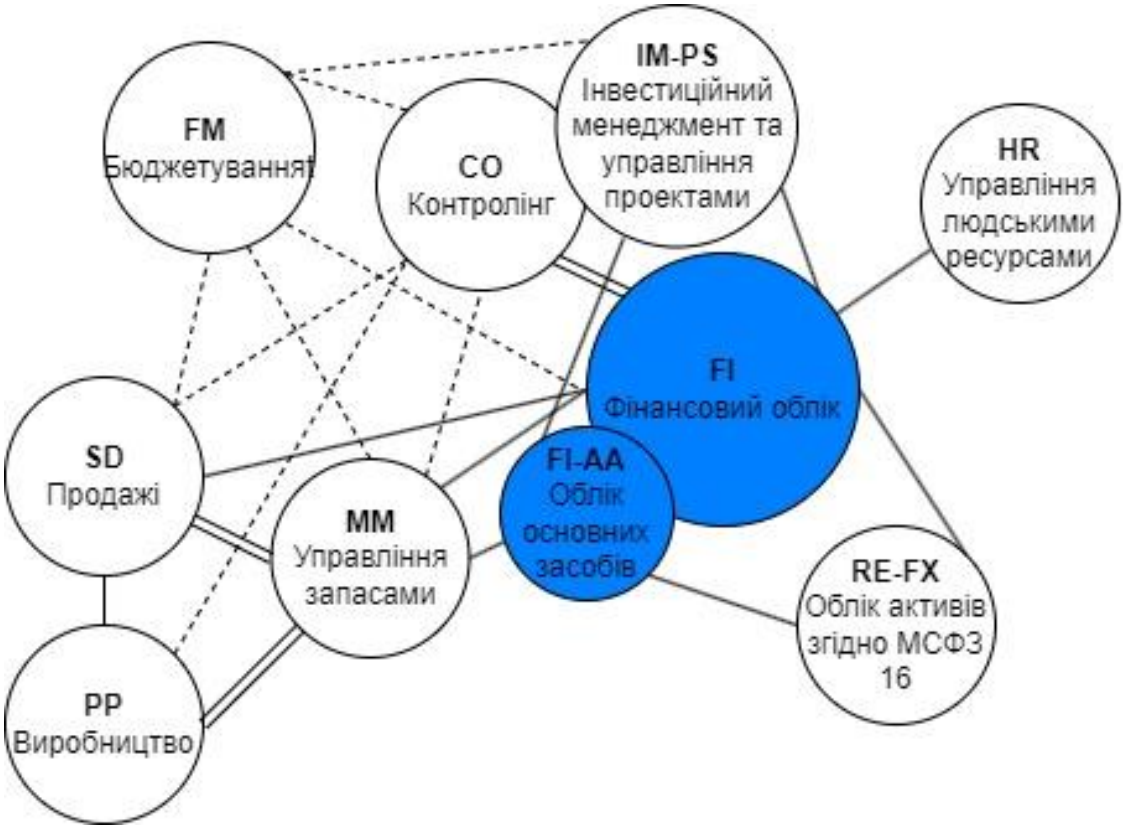


Рис. Е.1. Типові модулі SAP ERP у їх взаємозв'язку

Джерело: розроблено автором на основі [54, 80]

Таблиця Е.1

Функціональні пакети СППР SAP ERP та їх характеристики

Функціональний пакет	Опис	Приклад	Ким підтримується:	Підтримується завдяки:
Стандарт	Забезпечує роботу базового (стандартного) функціоналу	Рух запасів, обробка міжнародних форматів банківських виписок	глобальним офісом SAP	s-notes
Локалізація (в рамках стандарту)	Забезпечує специфічну для країни або галузі функціональність	Розрахунки за ПДВ, локальні законодавчі форми звітів	місцевим офіс SAP	s-notes
Y-програми	Дозволяють обробляти інформацію відповідно до потреб підприємства.	Міжнародні звіти, інтеграція між SAP ERP та зовнішніми системами	командою підтримки або консалтинговою компанією	додаванню нової функціональності та перенесенням запиту між мандантами

Джерело: розроблено автором на основі власного досвіду та [54], [80]

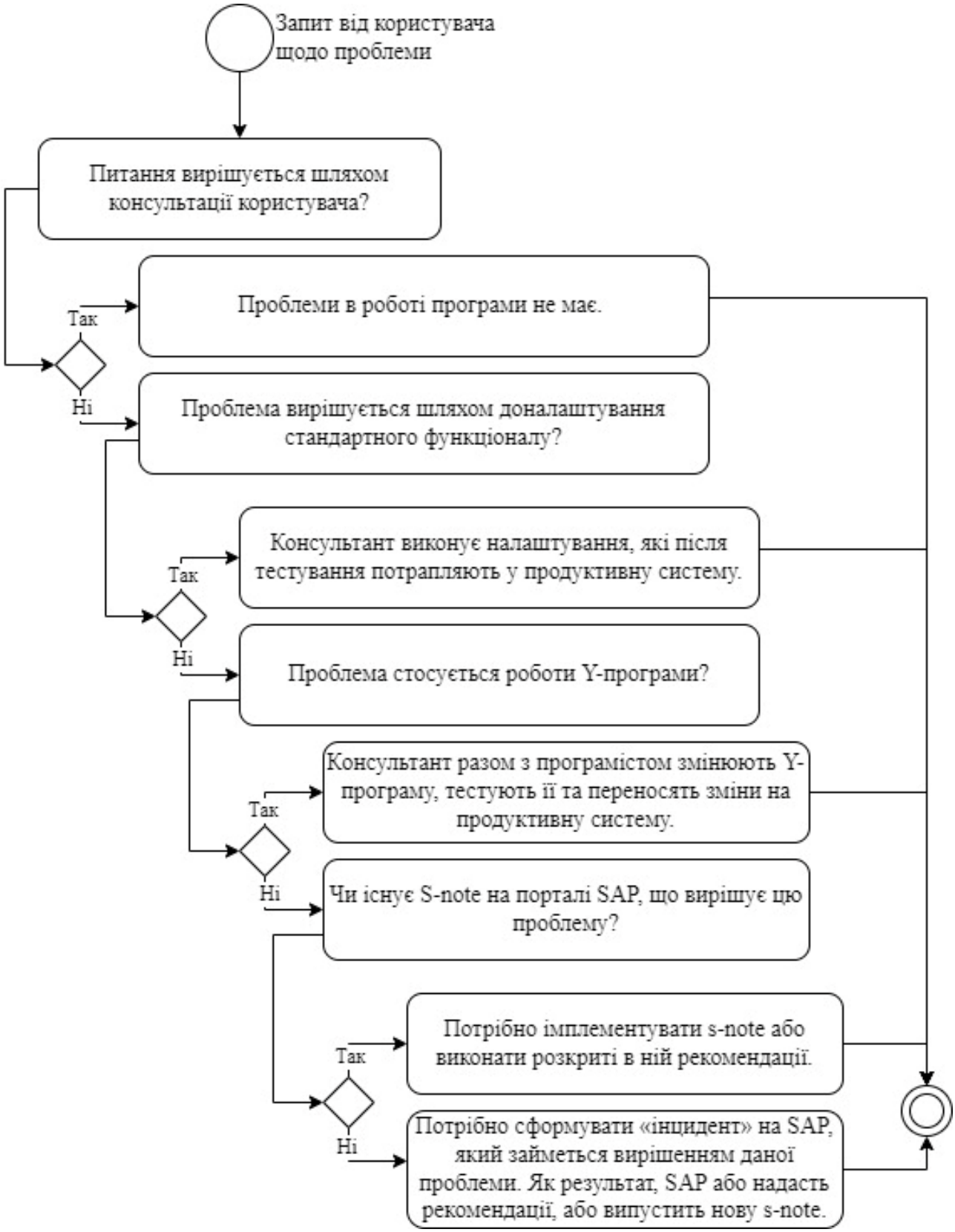


Рис. Е.2. Схема вирішення проблем у обліковій системі SAP ERP

Джерело: розроблено автором

Таблиця Е.2

Причини локальних проблем в роботі програмного забезпечення SAP ERP

Причини	Приклади
Необхідність ведення багатьох паралельних регістрів обліку	В Україні при впровадженні системи SAP ERP зазвичай потрібно організовувати паралельний облік для формування звітних показників для податкового обліку, обліку за НП(С)БО та МСФЗ. Як наслідок, кількість окремих програм та зусиль з боку консультантів та користувачів зростає. Це, в свою чергу, збільшує ризики виникнення помилок
Різноманітність нормативно-правового забезпечення у різних країнах	Процес обліку ПДВ: - в Україні однією з особливостей обліку є відслідковування першої події [25, ст. 187.1]; - у Польщі, база оподаткування не включає враховану під час продажу суму знижок, наданих покупцеві, а також суму знижок, наданих після постачання товару [82, ст. 29a, п.10].
Часті зміни нормативно-правового забезпечення	В Україні з 2014 року щороку змінюється законодавство щодо обліку та адміністрування ПДВ, зокрема щодо форми податкової накладної та порядку її заповнення (Накази МФУ № 503 від 25.05.2016, № 276 від 23.02.2017, № 763 від 17.09.2018, № 734 від 02.12.2020, № 131 від 01.03.2021, № 15 від 17.01.2022, № 463 від 28.12.2022, № 256 від 17.05.2023) [56].
Недосконаліть нормативно-правового забезпечення	Різний підхід до формування бухгалтерських та податкових документів в Україні. Відсутність чітких рекомендацій щодо ведення обліку на підприємстві з метою легкого формування звітних показників одночасно згідно П(С)БО, податкового обліку та МСФЗ. Відсутність чітких рекомендацій щодо формування звітних та податкових показників при виборі методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою ціною, в результаті чого, підприємства роздрібної торгівлі змушені вести паралельний облік запасів за методом ідентифікованої собівартості, або методом ФІФО.
Необхідність виконання законодавчих вимог в рамках стандартизованих рішень глобальних компаній	Часто великі компанії (концерни) товарообіг «залишають» в одній обліковій системі, а загальний фінансовий облік – в іншій. Незважаючи на інтегрованість таких систем (див. рис. Б.1), виникає проблема оперативного формування податкових документів, зокрема, через ускладненість відслідковуванням першої події [25, ст. 187.1]

Джерело: розроблено автором на основі власних досліджень та [25], [56], [82]

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Схема кодів податків для пов'язаних із податковими зобов'язаннями операцій

Опис ланцюжка кодів податку	Рядок Декла-рації	Первинний код податку, з яким працюють користувачі	Рахунок ГК	Код податку для ПН (РК)			Технічний код (для ПН)		Код податку для РК	
				Дт (Кт)	Тип причини	Рахунок ГК	Кт	Рахунок ГК	Дт	Рахунок ГК
ВИХ 20% Безкоштовна поставка	1.1	I1	64321	Z1		64321	D2	64123	K2	64123
ВИХ 20% Реалізація товарів, послуг в оптових продажах	1.1	I2	64321	Z2	*(02)*	64321	D2	64123	K2	64123
ВИХ 20% Реалізація товарів, послуг при застосуванні касового методу	1.1	I3	64324	Z3	*(02)*	64324	D2	64123	K2	64123
Оплата по касовому методу 20%	1.1	IK	Техн. рахунок	Z3	*(02)*	64324	D2	64123	K2	64123
ВИХ 20% ПН11 Роздрібні продажі	1.1	IA	64322	ZA	*11*	64322	D2	64123	K2	64123
ВИХ 20% ПН11 Роздрібні інтернет-продажі	1.1	IG	64323	ZG	*11*	64323	D2	64123	K2	64123
ВИХ 20% ПН15 на нижче зв. Ціни	1.1	-		ZP	*15*	949	D2	64123	K2	64123
ВИХ 20% Списання ОЗ (код 05)	1.1	-		ZF	*05*	949	D2	64123	K2	64123
ВИХ 7% Безкоштовна поставка	1.2	I4	64321	Z4		64321	D3	64123	K3	64123
ВИХ 7% Реалізація товарів, послуг	1.2	I5	64321	Z5	*(02)*	64321	D3	64123	K3	64123
ВИХ 7% Кас Реалізація товарів, послуг	1.2	I6	64324	Z6		64324	D3	64123	K3	64123
Оплата по касовому методу 20%	1.2	IL	Техн. рахунок	Z6		64324	D3	64123	K3	64123
ВИХ 7% ПН11 Роздрібні продажі	1.2	IB	64322	ZB	*11*	64322	D3	64123	K3	64123

Продовження таблиці Ж.1

Опис ланцюжка кодів податку	Рядок Декла-рації	Первинний код податку, з яким працюють користувачі	Рахунок ГК	Код податку для ПН (РК)			Технічний код (для ПН)		Код податку для РК	
				Дт (Кт)	Тип причини	Рахунок ГК	Кт	Рахунок ГК	Дт	Рахунок ГК
ВИХ 7% ПН11 Роздрібні інтернет-продажі	1.2	IH	64323	ZH	*11*	64323	D3	64123	K3	64123
ВИХ 7% ПН15 на нижче зв. Ціни	1.2	-		ZZ	*15*	949	D3	64123	K3	64123
ВИХ 7% Списання ОЗ (код 05)	1.2	-		ZK	*05*	949	D3	64123	K3	64123
ВИХ 0% Безкоштовна поставка	1.3	I7	64321	Z7		64321	D0	64123	K0	64123
ВИХ 0% Реалізація товарів, послуг	1.3	I8	64321	Z8		64321	D0	64123	K0	64123
ВИХ 0% Кас Реалізація товарів, послуг	1.3	I9	64324	Z9		64324	D0	64123	K0	64123
ВИХ 0% ПН11 Роздрібні продажі	1.3	IC	64322	ZC	*11*	64322	D0	64123	K0	64123
ВИХ 0% ПН11 Роздрібні інтернет-продажі	1.3	IJ	64323	ZJ	*11*	64323	D0	64123	K0	64123
ВИХ 0% Експорт товарів та послуг	2.1	IE	64321	ZE	*07*	64321	DE	64123	KE	64123
ВИХ 0% Експорт (Р. V, підрозд. 2 розд. XX ПКУ)	2.2	IU	64321	ZU	*07*	64321	DU	64123	KU	64123
ВИХ Технічний Без ПДВ	-	IT	64321	-			-		-	
ВИХ 20% ПН13 по негосподарській діяльності	4.1	-		ZV	*13*	949	D5	64123	K5	64123
ВИХ 20% ПН13 ТМЦ по негосподарській діяльності	4.1	-		ZW	*13*	64334	D5	64123	K5	64123
ВИХ 7% ПН13 по негосподарській діяльності	4.2	-		ZS	*13*	949	D6	64123	K6	64123
ВИХ Без ПДВ (ст. 186.2, 186.3) – табл.1 Дод.5	5	IJ	64321	ZJ		64321	DJ	64123	KJ	64123

Продовження таблиці Ж.1

Опис ланцюжка кодів податку	Рядок Декла-рації	Первинний код податку, з яким працюють користувачі	Рахунок ГК	Код податку для ПН (РК)			Технічний код (для ПН)		Код податку для РК	
				Дт (Кт)	Тип причини	Рахунок ГК	Кт	Рахунок ГК	Дт	Рахунок ГК
ВИХ Без ПДВ (ст. 196) – табл.1 Дод.5	5			ZQ		64321				
ВИХ Без ПДВ (податкові пільги) – табл.2 Дод.5	5.1.	IM	64321	ZM		64321	DM	64123	KM	64123
ВИХ 20% ПН14 Імпорт послуг	6.1.	-		ZI	*14*	64333	DI	64123	KI	64123
ВИХ 7% ПН14 Імпорт послуг	6.2.	-		ZR	*14*	64333	DR	64123	KR	64123
Технічний, виправлення в заголовку	N/A			ZH		64321	-		-	

Джерело: складено автором на основі практичного досвіду та з урахування розробленим методичних рекомендацій щодо системи аналітичних рахунків обліку операцій з ПДВ

Таблиця Ж.2

Схема кодів податків для пов'язаних із податковим кредитом операцій

Опис ланцюжка кодів податку	Рядок Декла-рації	Первинний код податку, з яким працюють користувачі	Рахунок ГК	Код податку для ПН (РК)			Технічний код (для ПН)		Код податку для РК	
				Дт (Кт)	Тип причини	Рахунок ГК	Кт	Рахунок ГК	Дт	Рахунок ГК
ВХ 20% Придбання товарів, послуг госп.діял.	10.1.	P2	644220	S2		64124	V2	644220	X2	644220
ВХ 20% Придбання послуг НЕгосп.д	10.1.	PV	644221	SV		64124	V2	644221	X2	644221
ВХ 20% Придбання товарів НЕгосп.д.	10.1.	P8	644221 64334	S8		64124	V2	644221	X2	644221

Продовження таблиці Ж.2

Опис ланцюжка кодів податку	Рядок Декла-рації	Первинний код податку, з яким працюють користувачі	Рахунок ГК	Код податку для ПН (РК)			Технічний код (для ПН)		Код податку для РК	
				Дт (Кт)	Тип причини	Рахунок ГК	Кт	Рахунок ГК	Дт	Рахунок ГК
ВХ 20% ОЗ Придбання госп.діял.	10.1.	PF	644210	SF		64124	VF	644210	XF	644210
ВХ 20% ОЗ Придбання НЕгосп.д	10.1.	PA	644211 64334	SA		64124	VF	644210	XF	644210
ВХ 7% Придбання товарів, послуг госп.діял.	10.2.	P3	644220	S3		64124	V3	644220	X3	644220
ВХ 7% Придбання ТМЦ НЕгосп.д	10.2.	PS	644221 64334	SS		64124	V3	644221	X3	644221
ВХ 7% ОЗ Придбання госп.діял.	10.2.	PK	644210	SK		64124	VK	644220	XK	644220
ВХ 0% Придбання товарів, послуг	10.4.	P0	644220	S0		64124	V1	644220	X1	644220
ВХ 20% Імпорт послуг	13.1.	PI	6443 64333	SI		64124	VI	6443	XI	6443
ВХ 7% Імпорт послуг	13.2.	PR	6443 64333	SR		64124	VR	6443	XR	6443
ВХ 20% МД Імпорт товарів	11.1.			R2		64124	-		-	
ВХ 7% МД Імпорт товарів	11.2.			R3		64124	-		-	
ВХ Технічний Без ПДВ	n/a	PT	644220	-			-		-	

Джерело: складено автором на основі практичного досвіду та з урахування розробленим методичних рекомендацій щодо системи аналітичних рахунків обліку операцій з ПДВ

Таблиця Ж.3

Індикатори першої події

Група індикаторів	Індикатор	Опис (призначення)	Коментар	Варіант[1] транзакції[2] генерації ПН/РК
Документи розрахунків із покупцем, **НЕ** касовий метод	FA	Для документу дебіторської заборгованості в рамках збутового замовлення існує проведення авансу на всю суму із датою проводки пізніше за дату проведення дебіторської заборгованості	Помилка. Необхідно з'ясувати її причини і виправити індикатор у авансі та документі дебіторської заборгованості при потребі	-
	FP	Для документу дебіторської заборгованості існують часткові аванси	Потрібно вирівняти такі фактури у транзакції F-39 (див. опис до індикатору VC нижче)	-
	FN	Для документу дебіторської заборгованості в рамках збутового замовлення **НЕ** існує авансів із датою проведення раніше за дату проведення дебіторської заборгованості	Застосовується також для повернень товару та коригувань ціни після відвантаження	PN-RK-1[3]
Звичайні аванси від покупців, **НЕ** касовий метод	AA	В межах замовлення на продаж існує документ дебіторської заборгованості на всю суму авансу та датою проведення, що передує даті вхідного платежу	Помилка. Необхідно з'ясувати її причини і виправити індикатор у авансі та документі дебіторської заборгованості при потребі	-
	AP	Існують документи дебіторської заборгованості на часткову суму (покриття)	Можливо помилка. Необхідно з'ясувати її причини і виправити індикатор у авансі та документі дебіторської заборгованості при потребі При потребі провести вирівнювання у транзакції F-39. Індикатор застосовується в тому числі для часткових повернень авансу.	-

[1] Варіант транзакції – набір збережених даних первинного екрану транзакції (програми) для певного режиму роботи.
[2] Транзакція (в термінології SAP) – окрема програма.
[3] Варіант транзакції для створення ПН/РК для операцій, для яких податкові зобов'язання виникають за першою подією.

Продовження таблиці Ж.3

Група індикаторів	Індикатор	Опис (призначення)	Коментар	Варіант транзакції генерації ПН/РК
Звичайні аванси від покупців, **НЕ** касовий метод	AN	В межах збутового замовлення не існує відвантажень із датою проводки більш ранньою за дату авансу.	Застосовується в тому числі для повних (100%) повернень авансу.	PN-RK-1
Звичайні аванси від покупців, **НЕ** касовий метод (вирівнювання)	VC	Документ вирівнювання авансів із документами дебіторської заборгованості	Для новоствореного документу вирівнювання присвоюється індикатор VC, а для авансів, які вирівняли: PA, якщо аванс закрився повністю; PP, якщо аванс закрився частково.	PN-RK-1
	PA	Аванс повністю вирівняв документ дебіторської заборгованості	Індикатор появляється після операції вирівнювання	
	PP	Аванс та документ дебіторської заборгованості були частково вирівняні	Індикатор появляється після операції вирівнювання	
Документи розрахунків із покупцем, касовий метод	CA	Касовий метод: до документу дебіторської заборгованості існує 100% оплата	Можливо помилка. Необхідно з'ясувати її причини проставлення індикатору і при потребі виправити його у документі платежу та документі дебіторської заборгованості.	-
	CP	Касовий метод: до документу дебіторської заборгованості існують часткові оплати	Можливо помилка. Необхідно з'ясувати її причини проставлення індикатору і при потребі виправити його у документі платежу та документі дебіторської заборгованості.	-
	CN	Касовий метод: до документу дебіторської заборгованості НЕ існує оплат	Звичайна ситуація, але ПН створюється пізніше на основі документу платежу, що був вирівняний із документом дебіторської заборгованості	-
Платежі від покупців, касовий метод	OA	Касовий метод: Існує документ дебіторської заборгованості на всю суму (100%) платежу	Звичайна ситуація, але ПН створюється після вирівнювання із документом дебіторської заборгованості (див. опис індикатору AO)	-
	OP	Касовий метод: Існують документи дебіторської заборгованості на часткову суму (покриття)	Звичайна ситуація, але ПН створюється після часткового вирівнювання із документом дебіторської заборгованості (див. опис індикатору PO)	-

Продовження таблиці Ж.3

Група індикаторів	Індикатор	Опис (призначення)	Коментар	Варіант транзакції генерації ПН/РК
Платежі від покупців, касовий метод	ON	Відвантажень не було	Можливо помилка. Необхідно з'ясувати її причини проставлення індикатору і при потребі виправити його у документі платежу та документі дебіторської заборгованості.	-
Платежі від покупців (вирівнювання), касовий метод	VK	Вирівнювання платежів по касовому методу із документами дебіторської заборгованості	Для новоствореного документу вирівнювання присвоюється індикатор VK, а для авансів, які вирівняли: AO, якщо аванс закрився повністю; PO, якщо аванс закрився частково.	-
	AO	Касовий метод: платіж повністю вирівняв документ дебіторської заборгованості	Індикатор появляється після операції вирівнювання	KAS-MET[1]
	PO	Касовий метод: платіж частково вирівняв документ дебіторської заборгованості	Індикатор появляється після операції вирівнювання	KAS-MET

Джерело: розробка автора на основі досвіду впровадження систем SAP та з урахуванням вимог ПКУ

[1] Варіант транзакції для створення ПН/РК для операцій, для яких податкові зобов'язання виникають за касовим методом нарахування.

ДОДАТОК И

Таблиця И.1

Можливі причини продажу товарів нижче собівартості на підприємствах роздрібної торгівлі

Тип причин	№	Причина
Об’єктивні	1.1	Надання знижок відповідно до бонусної програми
	1.2	Зниження ціни товару у зв’язку із втратою його цінності, товарного вигляду
	1.3	Свідоме зниження ціни товару (в тому числі до 0.00 грн) в рекламних цілях або з метою збільшення оборотності запасів: акції, безплатні роздачі, розпродажі
	1.4	Помилка користувача, що призводить до факту відображення в обліку продажу нижче собівартості
	1.5	Вплив валютних курсів на ціноутворення
	1.6	Випадкова ситуація, за якої середньозважена собівартість була вищою за продажну ціну для окремого продажу товару
Суб’єктивні	2.1	Домовленості між окремими (часто пов’язаними) компаніями з метою або уникнення оподаткування, або надання непрямої допомоги.
	2.2	Свідоме зниження ціни товару користувачем системи, що оформлює продаж

Джерело: розроблено автором

Таблиця И.2

Передбачені ПКУ випадки для донарахування зобов'язань з ПДВ

№	Випадок	База для донарахування зобов'язань з ПДВ	Стаття ПКУ
1	Продаж нижче собівартості	Різниця між ціною придбання та ціною продажу	188.1
2	Безоплатна реалізація продукції/послуг		
3	Списання браку та недостач	Виходячи із з вартості придбання таких товарів	198.5, 189.1
4	Ліквідація основного засобу	Балансова вартість активу на момент ліквідації	189.9

Джерело: розроблено автором на основі [25]

ДОДАТОК К

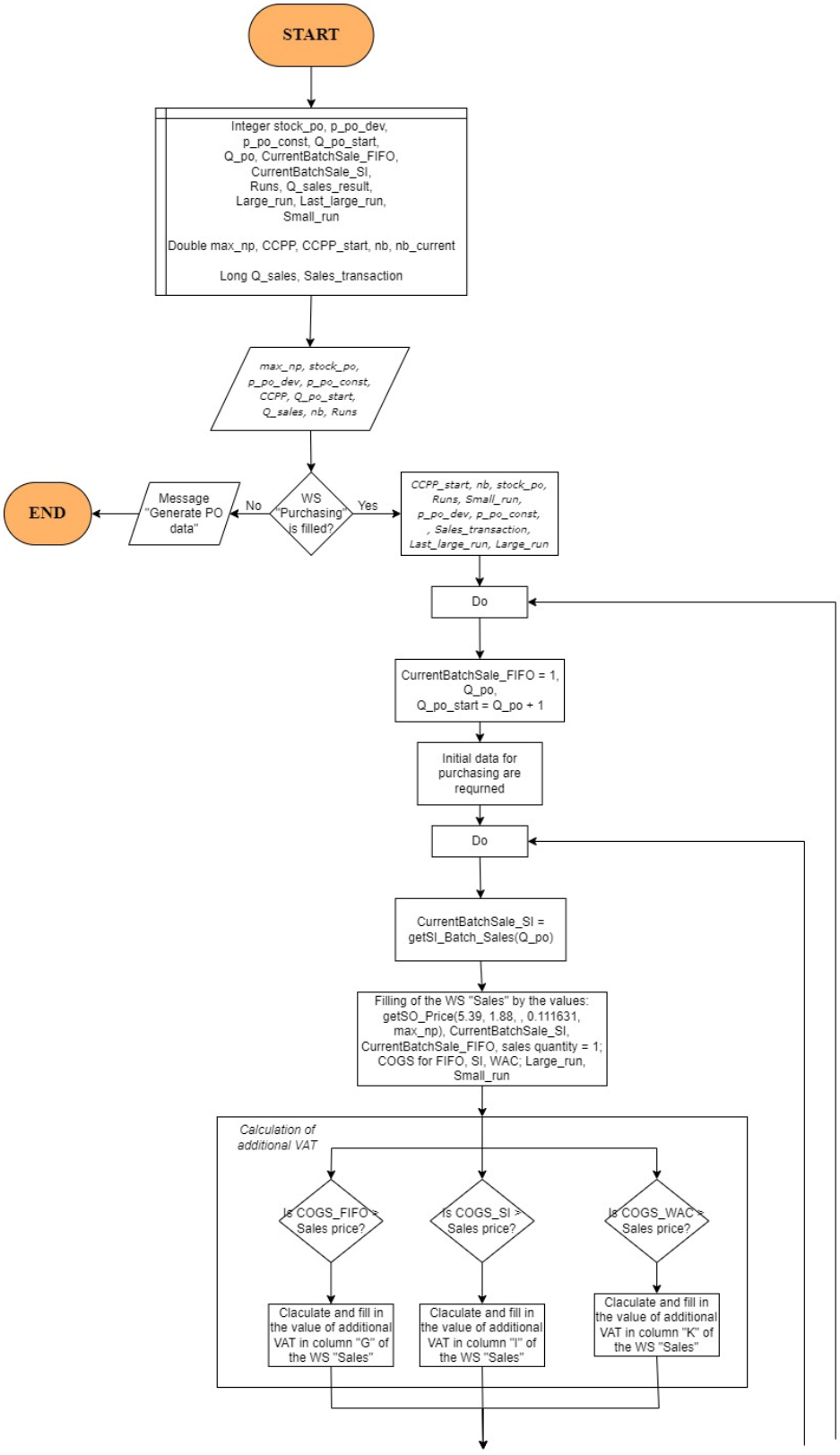
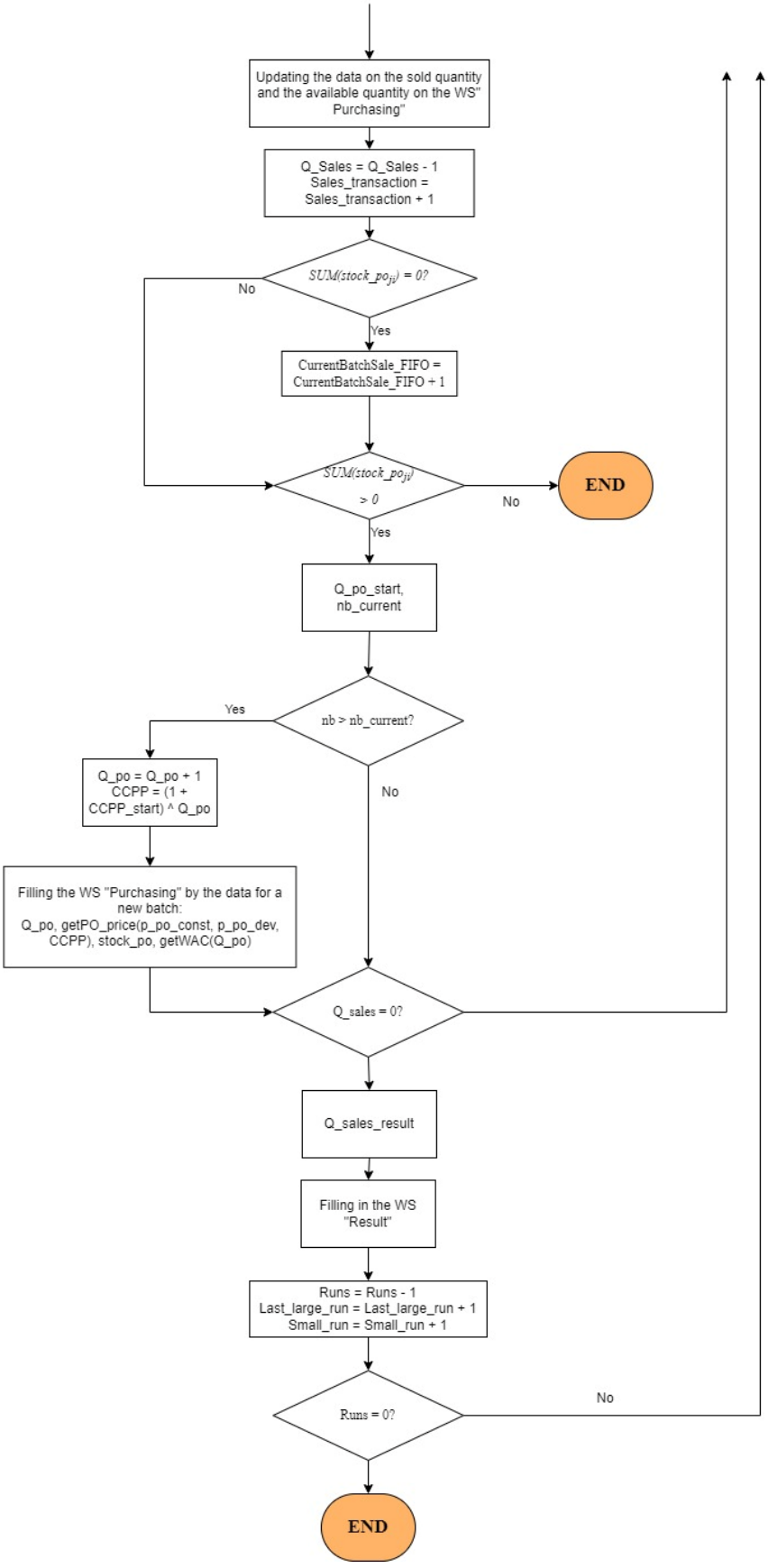


Рис. К.1. Схема роботи імітаційної моделі



Продовження рис. К.1

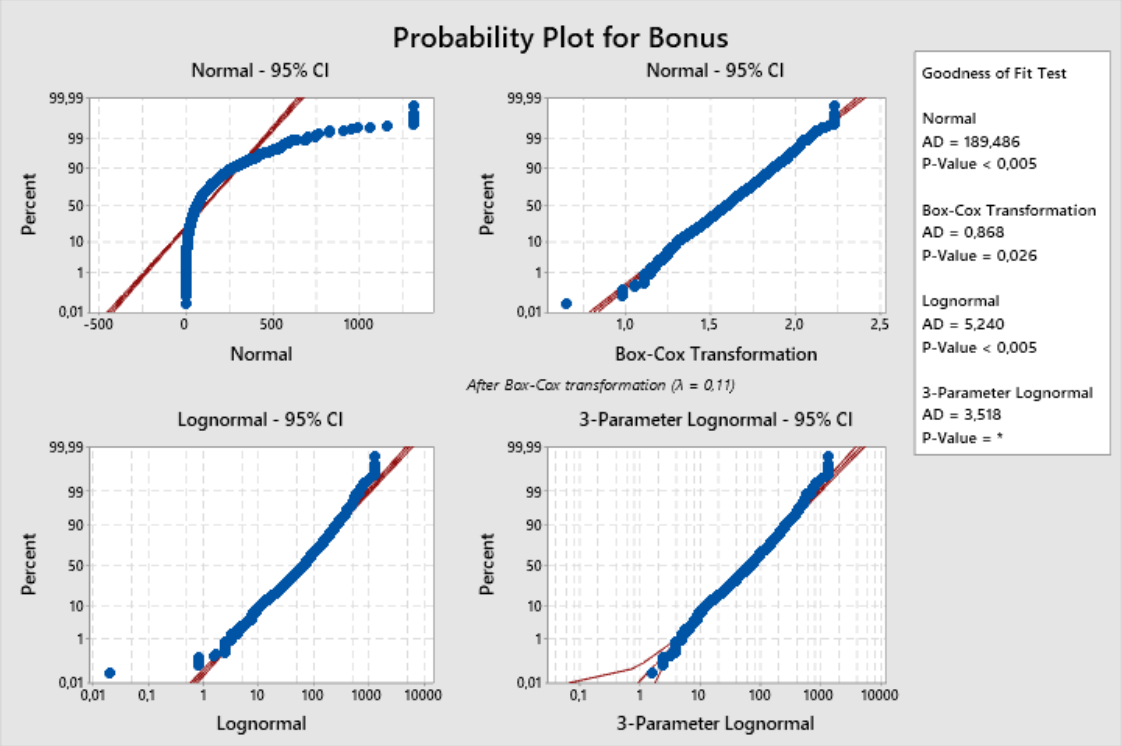


Рис. К.2. Графік ймовірності величини *bonus* для різних розподілів
Джерело: розроблено автором у пакеті Minitab

Box-Cox transformation: λ = 0,111631

Goodness of Fit Test

Distribution	AD	P	LRT P
Normal	189,486	<0,005	
Box-Cox Transformation	0,868	0,026	
Lognormal	5,240	<0,005	
3-Parameter Lognormal	3,518	*	0,000
Exponential	17,443	<0,003	
2-Parameter Exponential	17,420	<0,010	1,000
Weibull	8,693	<0,010	
3-Parameter Weibull	8,705	<0,005	1,000
Smallest Extreme Value	386,522	<0,010	
Largest Extreme Value	77,178	<0,010	
Gamma	12,282	<0,005	
3-Parameter Gamma	12,310	*	1,000
Logistic	112,057	<0,005	
Loglogistic	5,659	<0,005	
3-Parameter Loglogistic	5,652	*	0,425

Рис. К.3.Тест на відповідність типу розподілу випадкової величини
Джерело: розроблено автором у статистичному пакеті Minitab

Таблиця К.1

Змінні програмного коду імітаційної моделі реалізації одиниці товару на підприємстві роздрібної торгівлі

№	Змінна	Тип даних	Задається на головному екрані вручну?	Опис
1	max_np	Double	так	задекларована ціна продажу в певний момент часу, яка відображається на ціннику, тобто ціна продажу без урахування бонусів
2	stock_po	Integer	так	початковий запас кожного нового *j*-ого документу закупівлі для методу FIFO ($stock\_po\_fifo_j$) та ІСМ ($stock\_po\_icm_j$), який є незмінним протягом всього процесу моделювання.
3	p_po_dev	Integer	так	відхилення вартості товару в партії від p_po_const.
4	p_po_const	Integer	так	стале значення закупівельної ціни товару, що відрізняється від p_po_j у зв'язку із p_po_dev та CCPP.
5	CCPP	Double	так	коефіцієнт зміни ціни придбання *j*-ої партії відносно партії *j-1*
6	CCPP_start	Double		Коефіцієнт CCPP для партії товару j=0
7	Q_po_start	Integer	так	Початкова кількість закуплених партій товару
8	Q_po	Integer		Останній номер закупленої партії товару
9	CurrentBatchSale_FIFO	Integer		Актуальний номер документу закупівлі у програмі для моделювання вибуття запасів за методом FIFO.
10	CurrentBatchSale_ICM	Integer		Документ закупівлі для моделювання вибуття запасів за методом ідентифікованої собівартості.
11	*Q_sales*	Long	так	Кількість продажів (транзакцій), що задається для моделювання
12	Sales_transaction	Long		Ідентифікатор окремого продажу під час прогону моделі
13	nb	Double	так	Коефіцієнт, при досягненні якого фіксується потреба здійснити закупівлю нової партії товару
14	nb_current	Double		Коефіцієнт, що показує актуальний залишок запасу, співвіднесений із залишком на початок процесу моделювання
15	Small runs	Integer	так	Параметр, що задає кількість послідовних прогонів моделі із однаковими параметрами

Продовження табл. К.1

№	Змінна	Тип даних	Задається на головному екрані вручну?	Опис
16	Q_sales_result	Integer		Кількість здійснених транзакцій продажу
17	Large_run	Integer		ІД останнього окремого запуску імітаційної моделі користувачем
18	Last_large_run	Integer		ІД передостаннього окремого запуску імітаційної моделі користувачем
19	Small_run	Integer		Останній актуальний послідовний прогін в межах Large_run

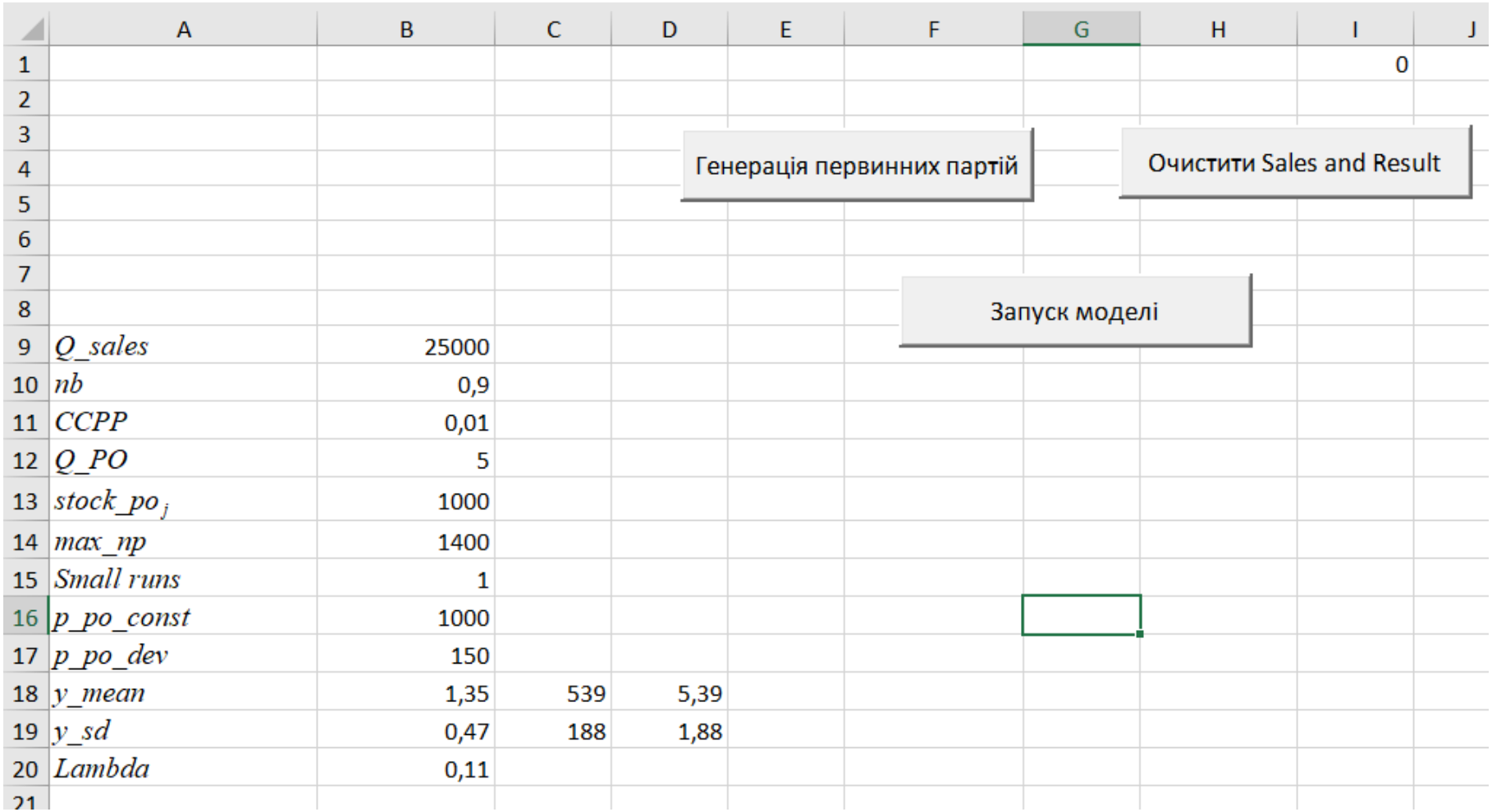
Джерело: розроблено автором

Таблиця К.2

Функції, використані в імітаційній моделі реалізації одиниці товару на підприємстві роздрібної торгівлі

№	Назва функції	Змінні, що подаються на вхід	Призначення функції
1	*getPO_price()*	*p_po_const, p_po_dev, CCPP*	Визначає ціну закупівлі j-ої партії згідно формули (3).
2	*getSO_Price()*	5.39, 1.88, 0.0882301, *max_np*	Визначає ціну продажу, виходячи із формули (2.2).
3	*getICM_Batch_Sales()*	Q_po	Визначає партію, до якої належить товар, що був проданий у поточній транзакції Sales_transaction та вибув згідно методу ICM.
4	*getWAC()*	Q_po	Визначає середньозважену собівартість на початку та після кожної транзакції продажу

Джерело: розроблено автором



	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1									0	
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9	*Q_sales*	25000								
10	*nb*	0,9								
11	*CCPP*	0,01								
12	*Q_PO*	5								
13	$stock\_po_j$	1000								
14	*max_np*	1400								
15	*Small runs*	1								
16	*p_po_const*	1000								
17	*p_po_dev*	150								
18	*y_mean*	1,35	539	5,39						
19	*y_sd*	0,47	188	1,88						
20	*Lambda*	0,11								
21										

Рис. К4. Лист «Main» робочої програми імітаційної моделі

Джерело: зроблено автором

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
1	Large Run	Small run	COGS	Max_price	nb	CCPP	FIFO: additional VAT	ICM: additional VAT	WAC: additional VAT	WAC/FIFO	WAC/ICM	Sales transactions
2	1	1	1006,48	1400		0	47432,98	47943,81	46992,52	0,99	0,98	25000
3	1	2	1006,48	1400		0	50236,62	50308,21	49470,9	0,98	0,98	25000
4	1	3	1006,48	1400		0	49016,51	48748,76	48213,75	0,98	0,99	25000
5	2	1	999,8	1400		0	47542,8	47947,27	47048,48	0,99	0,98	25000
6	2	2	999,8	1400		0	45643,11	45232,05	44832,39	0,98	0,99	25000
7	2	3	999,8	1400		0	46639,18	46313,85	46060,89	0,99	0,99	25000
8	3	1	988,72	1400		0	45435,14	45224,64	44968,68	0,99	0,99	25000
9	3	2	988,72	1400		0	45021,46	45062,28	44647,63	0,99	0,99	25000
10	3	3	988,72	1400		0	46413,27	46310,51	45827,45	0,99	0,99	25000
11	4	1	999,28	1400		0	44697,27	44682,83	44665,65	1,00	1,00	25000
12	4	2	999,28	1400		0	45454,99	45458,15	45421,99	1,00	1,00	25000
13	4	3	999,28	1400		0	48297,81	48329,6	48312,45	1,00	1,00	25000
14	5	1	1022,12	1400		0	60199,96	59110,23	53760,47	0,89	0,91	25000
15	5	2	1022,12	1400		0	60700,89	60634,28	54198,52	0,89	0,89	25000
16	5	3	1022,12	1400		0	59407,88	58479,04	52858,15	0,89	0,90	25000
17	6	1	979,96	1400		0	49415,89	49379,63	43147,57	0,87	0,87	25000
18	6	2	979,96	1400		0	46682,52	47370,35	41887,46	0,90	0,88	25000
19	6	3	979,96	1400		0	47036,9	47824,4	42228,64	0,90	0,88	25000
20	7	1	1000,24	1400		0	48719,38	48022,53	44051,51	0,90	0,92	25000
21	7	2	1000,24	1400		0	47588,97	48416,27	44184,38	0,93	0,91	25000
22	7	3	1000,24	1400		0	49939,54	48741,2	45455,17	0,91	0,93	25000

Рис. К.5. Лист «Result» робочої програми імітаційної моделі

Джерело: зроблено автором

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	Batch	Price	Quantity	Sold_FIFO	Sold_ICM	Quantity FIFO	Quantity ICM	WAC
2	1	1036	1000	1000	1000	0	0	1036
3	2	908	1000	1000	1000	0	0	972
4	3	1028	1000	1000	1000	0	0	990,67
5	4	1126	1000	1000	1000	0	0	1024,5
6	5	1117	1000	1000	1000	0	0	1043
7	6	1024	1000	1000	1000	0	0	1039,54
8	7	1005	1000	1000	1000	0	0	1033,26
9	8	1055	1000	1000	1000	0	0	1037,21
10	9	1150	1000	1000	1000	0	0	1057,72
11	10	1037	1000	1000	1000	0	0	1053,95
12	11	1257	1000	1000	1000	0	0	1090,87
13	12	1145	1000	1000	1000	0	0	1100,71
14	13	1212	1000	1000	1000	0	0	1120,95
15	14	1051	1000	1000	1000	0	0	1108,23
16	15	1151	1000	1000	1000	0	0	1116,01
17	16	1331	1000	1000	1000	0	0	1155,11
18	17	1032	1000	1000	1000	0	0	1132,72
19	18	1235	1000	1000	1000	0	0	1151,32
20	19	1253	1000	1000	1000	0	0	1169,81
21	20	1385	1000	1000	1000	0	0	1208,94
22	21	1104	1000	1000	928	0	72	1189,86
23	22	1266	1000	1000	879	0	121	1203,71
24	23	1084	1000	1000	725	0	275	1181,94
25	24	1244	1000	1000	659	0	341	1193,23
26	25	1318	1000	1000	562	0	438	1215,92
27	26	1427	1000		454	1000	546	1254,31
28	27	1177	1000		340	1000	660	1240,25
29	28	1444	1000		269	1000	731	1277,3
30	29	1521	1000		133	1000	867	1321,62
31	30	1445	1000		51	1000	949	1344,06

Рис. К.6. Лист «Purchasing» робочої програми імітаційної моделі

Джерело: зроблено автором

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
1	Batch_FIFO	Batch_ICM	SalesPrice	Quantity	VAT_Sales	FIFO Batch COGS	FIFO VAT_PN15 Batch COGS	ICM Batch COGS	ICM VAT_PN15 Batch COGS	WAC COGS	VAT WAC COGS	Large_run	Small run
2	1	18	1337,31	1	267,462	1023		1042		1006,48		76	1
3	1	4	1324,88	1	264,976	1036		1126		1043		77	1
4	1	3	1365,33	1	273,066	1036		1028		1043		77	1
5	1	2	1241,59	1	248,318	1036		908		1043		77	1
6	1	1	1249,51	1	249,902	1036		1036		1043		77	1
7	1	5	1272,69	1	254,538	1036		1117		1043		77	1
8	1	1	1347,54	1	269,508	1036		1036		1043		77	1
9	1	5	1232,36	1	246,472	1036		1117		1043		77	1
10	1	2	958,83	1	191,766	1036	15,43	908		1043	16,83	77	1
11	1	5	1391,55	1	278,31	1036		1117		1043		77	1
12	1	5	1355,1	1	271,02	1036		1117		1043		77	1
13	1	3	1246,03	1	249,206	1036		1028		1043		77	1
14	1	1	1310,84	1	262,168	1036		1036		1043		77	1
15	1	3	1364,39	1	272,878	1036		1028		1043		77	1
16	1	4	1295,16	1	259,032	1036		1126		1043		77	1
17	1	2	1366,71	1	273,342	1036		908		1043		77	1
18	1	5	1209,3	1	241,86	1036		1117		1043		77	1
19	1	3	740,98	1	148,196	1036	59	1028	57,4	1043	60,4	77	1
20	1	5	1373,07	1	274,614	1036		1117		1043		77	1
21	1	4	825,18	1	165,036	1036	42,16	1126	60,16	1043	43,56	77	1
22	1	2	1324,88	1	264,976	1036		908		1043		77	1

Рис. К.7. Лист «Sales» робочої програми імітаційної моделі

Джерело: зроблено автором

Таблиця К.3

Коефіцієнти МСС/ФІФО та МСС/ІСМ при максимальній ціні продажу 1400.00 грн, закупівельній ціні 1000.00 зі стандартним відхиленням 50.00 та 150

№	nb	CCPP	Q_PO на початок моделювання	p_po_dev	j	МСС/ФІФО	МСС/ІСМ
1	0	0	25	50	25	(0.98-0.99)	(0.98-0.99)
2	0	0	25	150	25	(0.89-0.91)	(0.89-0.91)
3	0	0	25	10	25	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
4	0.01	0	5	50	26	(1.00-1.00)	(0.99-1.00)
5	0.1	0	5	50	26	(0.99-1.00)	(0.99-1.00)
6	0.5	0	5	50	28	(0.97-0.99)	(0.98-1.00)
7	0.75	0	5	50	29	(0.98-1.00)	(0.99-0.99)
8	0.9	0	5	50	30	(0.98-1.00)	(0.97-0.99)
9	0.01	0	5	150	26	(0.96-0.98)	(0.97-0.98)
10	0.1	0	5	150	26	(0.94-0.95)	(0.93-0.96)
11	0.5	0	5	150	28	(0.91-0.95)	(0.90-0.92)
12	0.75	0	5	150	29	(0.91-0.93)	(0.89-0.92)
13	0.9	0	5	150	30	(0.87-0.92)	(0.87-0.91)
14	0	0.05	25	50	25	(0.96-0.96)	(0.96-0.96)
15	0	0.05	25	150	25	(0.95-0.96)	(0.95-0.95)
16	0.01	0.05	5	50	26	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
17	0.1	0.05	5	50	26	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
18	0.5	0.05	5	50	28	(1.02-1.03)	(1.01-1.01)
19	0.75	0.05	5	50	29	(1.06-1.07)	(1.02-1.03)
20	0.9	0.05	5	50	30	(1.07-1.08)	(1.04-1.04)
21	0.01	0.05	5	150	26	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
22	0.1	0.05	5	150	26	(0.99-1.00)	(0.99-1.00)
23	0.5	0.05	5	150	28	(1.02-1.03)	(1.01-1.02)
24	0.75	0.05	5	150	29	(1.03-1.07)	(1.02-1.03)
25	0.9	0.05	5	150	30	(1.05-1.07)	(1.03-1.04)
26	0	0.1	25	50	25	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
27	0	0.1	25	150	25	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
28	0.01	0.1	5	50	26	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
29	0.1	0.1	5	50	26	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
30	0.5	0.1	5	50	28	(1.04-1.05)	(1.03-1.03)
31	0.75	0.1	5	50	29	(1.10-1.10)	(1.05-1.06)
32	0.9	0.1	5	50	30	(1.13-1.14)	(1.07-1.07)
33	0.01	0.1	5	150	26	(1.00-1.00)	(1.00-1.00)
34	0.1	0.1	5	150	26	(0.99-1.01)	(1.00-1.00)
35	0.5	0.1	5	150	28	(1.05-1.06)	(1.02-1.03)
36	0.75	0.1	5	150	29	(1.08-1.09)	(1.05-1.06)
37	0.9	0.1	5	150	30	(1.14-1.15)	(1.07-1.08)

Джерело: розроблено автором

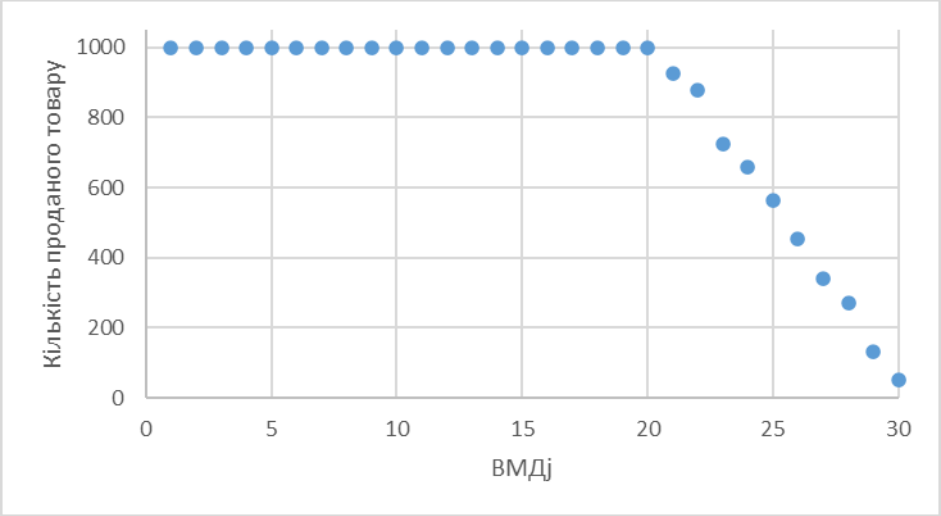


Рис. К.8. Кількість проданого товару для *j*-ої партії при *Q_po*=5, *nb* = 0.9, *CCPP*=0.01

Джерело: зроблено автором

ДОДАТОК Л

Проект рекомендацій щодо змін до ПКУ в частині ПДВ

ПРОЕКТ

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо удосконалення обліку податку на додану вартість

Верховна рада України п о с т а н о в л я є:

І. Внести до Податкового Кодексу України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) такі зміни:

1. У Розділі V статті 188:

частині 1 абзац другий після слів «нижче ціни придбання таких товарів/послуг» доповнити словами «(у разі застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю – виходячи із середньозваженої собівартості)».

2. У Розділі V статті 189:

частині 1 абзац перший після слів «виходячи з вартості їх придбання» доповнити словами «(у разі застосування методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю – виходячи із середньозваженої собівартості)».

18. Статтю 14 Розділу І:

доповнити новою частиною такого змісту:

«товарний метод для цілей оподаткування згідно з розділом V цього Кодексу – метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата отримання кінцевим споживачем (який не є платником податку) фіскального звітного чеку, який підтверджує постачання товару/послуг, а дата коригування податкових зобов’язань у бік зменшення наступає лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням

отримувачу повної грошової компенсації їх вартості, у тому числі при перегляді цін, пов'язаних з гарантійною заміною товарів або низькоякісних товарів відповідно до закону або договору»

19. Частину першу статті 187 Розділ V:

доповнити новим абзацом такого змісту:

«За операціями з постачання товарів/послуг кінцевому споживачеві (який не є платником податку) застосовується товарний метод податкового обліку відповідно до підпункту 14.1.285 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу».

20. Статтю 14 Розділу I:

доповнити новою частиною такого змісту:

«Банківський податковий агент щодо ПДВ – банк, що має право обмінюватись із базою даних податкових органів інформацією з метою визначення першої події при опрацюванні платежів між платниками ПДВ та з можливістю перерахунку частини суми платежу на рахунки постачальника в системі електронного адміністрування податку на додану вартість»

ДОДАТОК М

Проект рекомендацій щодо формування та коригування зобов'язань з ПДВ при постачанні товарів/послуг нижче собівартості, що не є самостійно виготовленими

ВИЗНАЧЕННЯ ОСНОВНИХ ТЕРМІНІВ

Ціна продажу – значення суми у грн. за одиницю реалізованого товару, що зазначається у графі 7 податкової накладної.

Ціна придбання – значення суми у грн. за одиницю товару, що буде використано для нарахування додаткових зобов'язань з ПДВ при порівнянні із ціною продажу відповідно до а.2 ст.188.1 та а.11 ст. 201.4 ПКУ. При застосуванні методу оцінки запасів ФІФО або методу ідентифікованої собівартості розраховується як собівартість за одиницю, а при застосуванні методу середньозваженої собівартості – таким же чином, або за певним алгоритмом.

ПН15 – податкова накладна з типом причини 15, що складена для відображення нарахованих додаткових зобов'язань з ПДВ з причини продажу нижче собівартості відповідно до «Порядку заповнення податкової накладної» (Наказ МФУ від 31 грудня 2015 р. №1307).

Ціна повернення – значення суми у грн. за одиницю товару, що зазначалось у графі 7 податкової накладної, скориговане на значення суми (сум) у грн. за одиницю товару у відповідних розрахунках коригування для цієї позиції, якщо вони мали місце.

РК15 – розрахунок коригування (складений відповідно до «Порядку заповнення податкової накладної» (Наказ МФУ від 31 грудня 2015 р. №1307) з типом причини 15 для коригування додатково нарахованих зобов'язань, що були відображені в ПН15.

Актуальна ціна продажу – ціна продажу після всіх коригувань ціни, що знайшли відображення у відповідних розрахунках коригування.

АЛГОРИТМ ФОРМУВАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПДВ

1. Виконання вибірки усіх операцій, що підпадають під дію ст. 188.1 ПКУ:

1.1. постачання товару, за якими відвантаження та визнання доходу відбулись у звітному періоду, за виключенням частини кількості, повернутої протягом цього ж звітного періоду.

1.2. постачання товару, за якими у звітному періоді другою відбулась одна із двох подій: відвантаження товару або визнання доходу від його реалізації, за виключенням частини кількості, що була повернута після другої із подій.

2. Визначення цінових показників:

а) ціни придбання (собівартості) за одиницю товару;

б) ціни продажу;

в) значення коригування ціни продажу, якщо відповідні РК зареєстровані до моменту формування поточної ПН15;

г) різниці між знайденою ціною придбання та ціною продажу (з урахуванням коригування з пункту 2.в)).

3. Доповнення вибірки позиціями коригування ціни за звітний період, якщо таке коригування призвело до факту продажу нижче ціни собівартості.

4. Визначення наступних цінових показників для вибірки із п.4:

а) знаходження актуальної ціни продажу;

б) визначення ціни придбання;

в) визначення різниці між знайденою ціною придбання та актуальною ціною продажу. У випадку позитивного значення, позиція релевантна для застосування ст.188.1 ПКУ.

5. Формування звіту із детальною інформацією щодо кожної позиції продажу, якщо значення із пункту 2.г) є позитивним та щодо кожної позиції коригування ціни, якщо значення із п.3.в) є позитивним. Звіт повинен містити окрему колонку, що

відображає добуток кількості на різницю із пункту 2.г). Сума таких добутків є базою оподаткування ПДВ відповідно до ставки ПДВ.

6. Формування зведеної ПН15 відповідно до «Порядку заповнення податкової накладної» (Наказ МФУ від 31 грудня 2015 р. №1307) із такими значеннями:

- у графі 2 – «Перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»;

- у графі 7 – значення бази оподаткування відповідно до звіту із пункту 3.

ІІ. АЛГОРИТМ КОРИГУВАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПДВ

7. Вибірка позицій коригування ціни за звітний період, якщо ПН15 було зареєстровано у ЄРПН:

- для відповідних позицій продажу (згідно п.1-2 цього Алгоритму);

- для відповідних позицій коригування ціни (згідно п.3-4 цього Алгоритму).

8. Визначення наступних цінових показників для вибірки із п.7:

а) визначення ціни придбання відповідно значень, використаних при формуванні ПН15;

б) визначення останньої ціни продажу з урахуванням всіх можливих попередніх коригувань цін, що знайшли відображення у РК15;

в) визначення актуальної ціни продажу після всіх коригувань цін, що не знайшли відображення у РК15.

г) визначення допустимої суми коригування за одиницю товару:

- як модуль різниці між значеннями із пункту 8.б) та 8.в), якщо актуальна ціна продажу не перевищує значення із пункту 8.а);

- або як модуль різниці між значеннями із пункту 8.б) та 8.а), якщо актуальна ціна продажу перевищує значення із пункту 8.а).

9. Вибірка всіх повернень товару за звітний період, якщо ПН15 було зареєстровано у ЄРПН:

- для відповідних позицій продажу (згідно п.1-2 цього Алгоритму);

- для відповідних позицій коригування ціни (згідно п.3-4 цього Алгоритму).

10. Визначення наступних цінових показників для вибірки із п.7:

а) ціни придбання відповідно значень, використаних при формуванні ПН15;

б) ціни повернення;

в) модуля різниці між знайденою ціною придбання та ціною повернення.

11. Формування звіту із інформацією про позиції коригування ціни (п.7-8 цього Алгоритму) та позиції повернення (п.9-10 цього Алгоритму). Звіт повинен містити окрему колонку, що відображає добуток кількості на різницю із пункту 8.г) або пункту 10.в). Сума таких добутків є коригуванням бази оподаткування ПДВ відповідно до ставки ПДВ.

12. Формування зведеної РК15 із такими значеннями:

- у графі 3 – «Перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»;

- у графі 9 для другої позиції – значення суми коригування бази оподаткування відповідно до звіту із пункту 11.

ДОДАТОК Н

Додаток 8
до податкової декларації з податку на додану вартість

01	**Відомості про попередньо нараховані суми зобов'язань з податку на додану вартість і їх коригування та попередньо отриманий податковий кредит з урахуванням його коригування (Д8)»**	011		Звітний
		012		Звітний
		013		Уточню

02	Звітний (податковий) період	(рік)	(місяць
03	Звітний (податковий) період, що уточнюється	(рік)	(квартал місяць

04	Платник _____ _____ _____ від _____ № _____

(повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові (за наявності)) платника податків згідно з реєстраційними документами, дата та номер договору (угоди))

041	Податковий номер платника податку[1] або серія (за наявності) та номер паспор	
05	Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість	

Розділ I. Податкові зобов'язання

Таблиця 1.1. Відомості про попередньо враховані суми зобовязань з податку на додану вартість, що виникли у зв'язку з отриманими авансами за звітний (податковий) період

(грн)

№ з/п	Покупець (індивідуальний податковий номер)	Платіжні документи		Сума попередньо врахованого зобов'язання з ПДВ		
		сума платежу (зі знаком "+" для вхідних платежів, зі знаком "-" для вихідних)	в тому числі попередня оплата	основна ставка	ставка 7 %	ставка 14 %
1	2	3	4	5	6	7
За платіжними операціями по відношенню до операцій постачання на митній території України, що оподатковуються податком на додану вартість за основною ставкою						
1	2329834501	16054,00	1914,00	319,00		
2	3809734801	108000,00	90000,00	15000,00		
Усього за звітний (податковий) період (переноситься до рядку * декларації)				15319,00		

Рис. Н.1. Додаток 8 до податкової декларації з податку на додану вартість

Таблиця 1.2. Відомості про податкові накладні та розрахунки коригування, складені у звітному (податковому) періоді зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних на дату подання податкової декларації з податку на додану вартість

(грн)

№ з/п	Покупець (індивідуальний податковий номер або умовний ІПН)	Податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників				Платіжні операції				
		Обсяг постачання (з податком на додану вартість) та/або обсяг постачання, за яким не нараховується податок на додану вартість	в тому числі сума податку на додану вартість			Покритий платежем обсяг постачання (з урахуванням податку на додану вартість) (+/-)	в тому числі за рахунок попередніх оплат (згідно розділу В податкової накладної)	Сума попередньо врахованого зобовязання з ПДВ що відображена в податкових документах		
			основна ставка	ставка 7 %	ставка 14 %			основна ставка	ставка 7 %	ставка 14 %
1	2	3	7	8	9	10	11	12	13	14
Нараховано зобовязань з ПДВ										
1	2329834501	165340,23	27556,71			165340,23	151200,00	25200,00		
2	3809734801	197000,00	32833,33			93000,00	75000,00	12500,00		
Усього за звітний (податковий) період (переноситься до рядків			60390,04			X	X	37700,00		

Продовження додатка 1

Розділ II. Податковий кредит

Таблиця 2.1. Відомості про попередньо враховані суми кредиту з податку на додану вартість, що виникли у зв'язку зі вихідними авансами постачальникам за звітний (податковий) період

(грн)

№ з/п	Постачальник (індивідуальний податковий номер)	Платіжні документи		Сума попередньо врахованого кредиту з ПДВ		
		сума платежу (зі знаком "+" для вихідних платежів, зі знаком "-" для	в тому числі попередня оплата	основна ставка	ставка 7 %	ставка 14 %
1	2	3	4	5	6	7
За платіжними операціями по відношенню до операцій придбання, які підлягають оподаткуванню за основною ставкою та ставками 7 % і 14 % (рядок 14 декларації)						
1	2329867897	8250,00	2100,00	350,00		
2	3809794673	1200,00	1200,00	200,00		
3	4462363542	42000,00	0,00	0,00		
Усього за звітний (податковий) період (переноситься до рядку * декларації)				550,00		

Продовження рис. Н.1.

Таблиця 2.2. Відомості про податкові накладні та розрахунки коригування, включені до звітної Декларації з податку на додану вартість

(грн)

№ з/п	Покупець (індивідуальний податковий номер або умовний ІПН)	Податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних				Платіжні операції				
		Обсяг придбання (з податком на додану вартість) та/або обсяг придбання, за яким не нараховується	в тому числі сума податку на додану вартість			Покритий платежем обсяг постачання (з урахуванням податку на додану	в тому числі за рахунок попередніх оплат (згідно розділу В податкової накладної)	Сума попередньо врахованого зобовязання з ПДВ що відображена в податкових документах		
			основна ставка	ставка 7 %	ставка 14 %			основна ставка	ставка 7 %	ставка 14 %
1	2	3	7	8	9	10	11	12	13	14
Прийнято до кредиту з ПДВ										
1	2329867897	9030,00	1806,00			5250,00	2700,00	450,00		
2	3809794673	362400,00	60400,00			2100,00	1200,00	200,00		
Усього за звітний (податковий) період (переноситься до рядків * декларації)			62206,00			X	X	650,00		

Дата подання | | . | | | . | | | | | Наведена інформація є повною і достовірною.

Керівник (уповноважена

(Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта[2]

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення

(Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта[2]

[1] Зазначається код за ЄДРПОУ платника податку або реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами, або реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи.

[2] Серію (за наявності) та номер паспорта зазначають фізичні особи, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають

Кінець рис. Н.1

Джерело: розроблено автором

Таблиця Н.1

Приклад формування показників Декларації з ПДВ при введенні нових рядків для відображення розрахунків за попередньо сплаченими врахованими зобов'язаннями з ПДВ та кредиту з ПДВ

Рядок Декларації з ПДВ	Розрахована сума ПДВ у гривнях за період			
	Січ.24	Лют.24	Бер.24	Кві.24
Усього податкових зобов'язань згідно рядку 9 Розділу I "Податкові зобов'язання" Декларації з ПДВ	0.00	2000.00	3000.00	3500.00
Усього податкового кредиту згідно рядку 17 Розділу II "Податковий кредит" Декларації з ПДВ	2000.00	0.00	500.00	1000.00
Попередньо враховані у звітному періоді зобов'язання з ПДВ	10000.00	0.00	0.00	0.00
Коригування попередньо врахованих зобов'язань з ПДВ за фактом реєстрації податкових документів	0.00	-2000.00	0.00	-2000.00
Попередньо отриманий у звітному періоді з кредит з ПДВ	250.00	0.00	0.00	0.00
Коригування попередньо отриманого кредиту з ПДВ за фактом включення до Декларації вхідних податкових документів	0.00	0.00	-500.00	0.00
Всього до сплати (відшкодування)	7750.00	0.00	3000.00	500.00

Джерело: розроблено автором

Таблиця Н.2

Розділ В Податкової накладної (приклад)

Розділ В						
№ з/п	Дата надходження попереднього платежу від отримувача (покупця)	Номер платіжного доручення	Міжнародний номер банківського рахунку IBAN з якого отримано кошти	Код ставки	Обсяги постачання (база оподаткування), без урахування податку на додану вартість, грн	Сума попередньо врахованого податку на додану вартість, грн
1	2	3	4	5	6	7
1	04.01.2024	10000342	UA943204780000026004924932735	20	12000,00	2000,00
2	11.01.2024	10000653	UA943204780000026004924932735	20	100023,54	16670,59
3	02.02.2024	10001024	UA943204780000026004924932735	20	1500,34	250,06

Джерело: розроблено автором

Таблиця Н.3

Зміни в Розділі А податкової накладної

Номер рядка	Назва строки
XIII	Загальна сума попередньо врахованого податку на додану вартість, у тому числі:
XIV	загальна сума попередньо врахованого податку на додану вартість за основною ставкою
XV	загальна сума попередньо врахованого податку на додану вартість за ставкою 7%
XVI	загальна сума попередньо врахованого податку на додану вартість за ставкою 14%

Джерело: розроблено автором

Таблиця Н.4

Приклад звіту «Про непокриті суми податкових документів»

Заголовок Звіту	
ЄДРПОУ Продавця	12345670
ІПН Продавця	1234567089
Філія Продавця	
Назва Продавця	Товариство з обмеженою відповідальністю «РОМАШКА»
Дата Звіту	02.05.2023

Позиції Звіту

Код ЄДРПОУ Покупця	ІПН Покупця	Філія Покупця	Код ставки	Номер податкової накладної	Дата податкової накладної	Непокрита сума податкової накладної, грн	№ Додатку 2 до ПН	Дата Додатку 2 до ПН	Непокрита сума Додатку 2 до ПН, грн
23298345	2329834501		20	12	05.02.2024	300,00			
23298345	2329834501		20	12	05.02.2024		15	08.02.2024	-90,00
38097348	3809734801		7	347	01.05.2023	8034,00			
38097348	3809734801		20	347	01.05.2023	20425,34			
38097348	3809734801		7	103	29.09.2023	5000,00	167	08.02.2024	1000,00
38097348	3809734801		20	103	29.09.2023		167	08.02.2024	-540,00

Джерело: розроблено автором

Таблиця Н.5

Приклади «Повідомлення про статус платежу по відношенню до розрахунків з ПДВ» при здійсненні розрахунків між продавцем та покупцем

(ЄДРПОУ продавця – 32226328, ЄДРПОУ покупця – 23298345)

Назва поля ПД	Приклад		
	1	2	3
	При надходженні коштів (попередній платіж)	При надходженні коштів (післяплата, що перевищує залишок заборгованості)	При поверненні помилково перерахованих коштів
ЄДРПОУ отримувача коштів	32226328	32226328	23298345
ЄДРПОУ відправника коштів	23298345	23298345	32226328
IBAN Отримувача коштів			
IBAN Відправника кошітв			
Номер платіжного доручення	100	123	536
Дата платіжного доручення	01.02.2024	06.02.2024	07.02.2024
Номер платіжного доручення, що коригується			123
Дата платіжного доручення, що коригується			06.02.2024
Код ставки	20	20	20
Податкова накладна, що оплачується		12	
Дата податкової накладної, що оплачується		05.02.2024	
Сума покриття податкової накладної, грн		300.00	
Сума авансового платежу, грн	1200,00	60,00	-60,00
Сума, перерахована на рахунок СЕА	200,00	5,00	
Додатки 2 до ПН, що зменшують/збільшують суму платежу за основною ПН			
Дата Додатків 2 до ПН, що зменшують/збільшують суму платежу за основною ПН			
Сума покриття Додатків 2 до ПН			

Продовження таблиці Н.5

Назва поля ПД	Приклад		
	4	5	6
	При поверненні коштів за повернутий товар або за нараховані знижки	При надходженні коштів у випадку, якщо заборгованість була зменшена за рахунок кредиторської заборгованості перед покупцем	При надходженні коштів за дебіторську заборгованість, що виникла в результаті збільшення ціни раніше поставленого товару
ЄДРПОУ отримувача коштів	23298345	32226328	32226328
ЄДРПОУ відправника коштів	32226328	23298345	23298345
IBAN Отримувача коштів		UA94320478000002600 4924932735	UA9432047800000260 04924932735
IBAN Відправника кошітв	UA9432047800 0002600492493 2735		
Номер платіжного доручення	623	203	245
Дата платіжного доручення	09.02.2024	14.02.2024	21.02.2024
Номер платіжного доручення, що коригується			
Дата платіжного доручення, що коригується			
Код ставки			
Податкова накладна, що оплачується	12	16	1
Дата податкової накладної, що оплачується	05.02.2024	13.02.2024	04.01.2024
Сума покриття податкової накладної, грн		600,00	
Сума авансового платежу, грн			
Сума, перерахована на рахунок казначейства			
Додатки 2 до ПН, що зменшують/збільшують суму платежу за основною ПН	15	15	24
Дата Додатків 2 до ПН, що зменшують/збільшують суму платежу за основною ПН	08.02.2024	08.02.2024	13.02.2024
Сума покриття Додатків 2 до ПН	90,00	-90,00	210,00

Джерело: розроблено автором

Таблиця Н.6

Приклад розрахунків між продавцем та покупцем при новій моделі адміністрування ПДВ

№[1]	Дата операції	Зміст операції	Продавець				Покупець			
			Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)	Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)
1.1.	01.01.2024	ДПС відправляє до банку «Про непокриті суми податкових документів»								
1.2.	01.01.2024	Покупець формує платіжне доручення не вказавши номер та дату ПН							1200,00	
1.3.	01.01.2024	Перевірка банком нерівності (3.4):								
1.3.1.	01.01.2024	Перерахування податковим агентом частини коштів на рахунок казначейства			200,00	∑ПопРах↑				
1.3.2.	01.01.2024	Відправлення банком повідомлення до ДПС про операцію платежу (Приклад №1 у табл.Н.5)				∑ЗаплНаклВид↑				∑ЗаплНаклОтр↑
1.3.3.	01.01.2024	Відображено вхідний платіж, що є авансовим для Продавця	311	681	1200,00		371	311	1200,00	
		Відображено попередньо врахований ПДВ	6431	64125	200,00		64126	6441	200,00	
1.3.4.	01.01.2024	Відображено перерахування частини коштів на рахунок СЕА (відповідно до ставки ПДВ, зазначеної у платіжному дорученні)	64121	311	200,00					
1.4.	05.02.2024	Відображено операцію продажу №1 товару	361	701	1250,00		2*	631	1250,00	
			361	643	250,00		644	631	250,00	

[1] **1.** – Здійснення часткової передплати за реалізацію товару; **2.** – Перерахування продавцю надміру сплачених коштів за товар від покупця; **3.** – Надання знижки покупцю; **4.** – Погашення продавцем кредиторської заборгованості за надану знижку покупцю; **5.** – Відображення наступної реалізації продавця та отримання оплати, що менша на суму знижки, нарахованої до попередньої операції реалізації; **6.** – Повернення продавцю товару від покупця.

Продовження таблиці Н.6

№[1]	Дата операції	Зміст операції	Продавець				Покупець			
			Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі 3.3	Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі 3.3
1.5.	05.02.2024	Відображено зареєстровано ПН (із заповненим Розділом В)	643	64123	250,00	∑НаклВид↑, ∑ЗаплНаклВид↓	64124	644	250,00	∑НаклОтр↑ ∑ЗаплНаклОтр↓
1.6	05.02.2024	Взаємозалік авансу із дебіторською заборгованістю в сумі авансу	681	361	1200,00		631	371	1200,00	
		Скориговано попередньо врахований ПДВ	64125	6431	200,00		6441	64126	200,00	
2.1	06.02.2024	ДПС відправляє до банку «Про непокриті суми податкових документів»								
2.2	06.02.2024	Формування Покупцем платіжного доручення із зазначенням номеру та дати ПН, що оплачується							360,00	
2.3	06.02.2024	Перевірка банком наявності ПН та суми, яка покриває дану ПН								
2.4	06.02.2024	Перевірка банком нерівності (3.4), у випадку, якщо сума платежу більша за непокриту суму вказаної у платіжному дорученні податкової накладної								
2.4.1	06.02.2024	Перерахування частини коштів на рахунок Казначейства (відповідно до ставки ПДВ, зазначеної у платіжному дорученні)			5,00	∑ПопРах↑				
2.4.2	06.02.2024	Відправлення банком Повідомлення до ДПС про операцію платежу (див приклад №2 у табл.Н.5)				∑ЗаплНаклВид↑				∑ЗаплНаклОтр↑

[1] **1.** – Здійснення часткової передплати за реалізацію товару; **2.** – Перерахування продавцю надміру сплачених коштів за товар від покупця; **3.** – Надання знижки покупцю; **4.** – Погашення продавцем кредиторської заборгованості за надану знижку покупцю; **5.** – Відображення наступної реалізації продавця та отримання оплати, що менша на суму знижки, нарахованої до попередньої операції реалізації; **6.** – Повернення продавцю товару від покупця.

Продовження таблиці Н.6

№[1]	Дата операції	Зміст операції	Продавець				Покупець			
			Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)	Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)
2.4.3	06.02.2024	Відображено вхідний платіж, що покриває податкову накладну, вказану у платіжному дорученні	311	361	300,00		631	311	300,00	
2.4.4	06.02.2024	Відображено частину платежу, що є авансовим	311	681	60,00		371	311	60,00	
		Відображено попередньо врахований ПДВ	6431	64125	10,00		64126	6441	10,00	
2.4.5	06.02.2024	Відображено перерахування частини коштів на рахунок Казначейства (відповідно до ставки ПДВ, зазначеної у платіжному дорученні)	64121	311	5,00					
2.5	07.02.2024	Формування продавцем платіжного доручення з метою повернення зайво перерахованих коштів покупцю			60,00					
2.6	07.02.2024	Відправлення банком Повідомлення до ДПС про операцію платежу (див. приклад №3 у табл.Н.5)				∑ЗаплНаклВид↓				∑ЗаплНаклОтр↓
2.7	07.02.2024	Відображено повернення авансу покупцю	681	311	60,00		311	371	60,00	
		Скориговано попередньо врахований ПДВ	64125	6431	10,00		6441	64126	10,00	
3.1.	08.02.2024	Відображено операцію надання знижки покупцю	704	361	75,00		631	2*	75,00	
			643	361	15,00		631	644	15,00	
3.2.	08.02.2024	Реєстрація Додатку 2 до податкової накладної	64123	643	15,00	∑НаклВид↓	644	64124	15,00	∑НаклОтр↓

[1] **1.** – Здійснення часткової передплати за реалізацію товару; **2.** – Перерахування продавцю надміру сплачених коштів за товар від покупця; **3.** – Надання знижки покупцю; **4.** – Погашення продавцем кредиторської заборгованості за надану знижку покупцю; **5.** – Відображення наступної реалізації продавця та отримання оплати, що менша на суму знижки, нарахованої до попередньої операції реалізації; **6.** – Повернення продавцю товару від покупця.

Продовження таблиці Н.6

№[1]	Дата операції	Зміст операції	Продавець				Покупець			
			Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)	Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)
4.1.	09.02.2024	ДПС відправляє до банку «Про непокриті суми податкових документів»								
4.2.	09.02.2024	Формування продавцем платіжного доручення із зазначенням номеру та дати ПН, номеру та дати РК що оплачується			90,00					
4.3.	09.02.2024	Перевірка банком суми, яка покриває вказаний у платіжному дорученні Додаток 2 до ПН								
4.4.	09.02.2024	Відправлення банком Повідомлення до ДПС про операцію платежу (див. приклад №4 у табл.Н.5)								
4.5.	09.02.2024	Відображено перерахування коштів за надану знижку покупцю	361	311	90,00		311	631	90,00	
5.1.	12.02.2024	Відображено операцію продажу №2 товару	361	701	500,00		2*	631	500,00	
			361	643	100,00		644	631	100,00	
5.2.	12.02.2024	Відображено зареєстровано вихідну ПН (без заповненого Розділу В)	643	64123	100,00	∑НаклВид↑	64124	643	100,00	∑НаклОтр↑
5.3.	14.02.2024	ДПС відправляє до банку «Про непокриті суми податкових документів»								
5.4.	14.02.2024	Формування покупцем платіжного доручення із зазначенням номеру та дати ПН, номеру та дати РК що оплачується							510,00	

[1] **1.** – Здійснення часткової передплати за реалізацію товару; **2.** – Перерахування продавцю надміру сплачених коштів за товар від покупця; **3.** – Надання знижки покупцю; **4.** – Погашення продавцем кредиторської заборгованості за надану знижку покупцю; **5.** – Відображення наступної реалізації продавця та отримання оплати, що менша на суму знижки, нарахованої до попередньої операції реалізації; **6.** – Повернення продавцю товару від покупця.

Продовження таблиці Н.6

№[1]	Дата операції	Зміст операції	Продавець				Покупець			
			Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)	Дт	Кт	Сума, грн	Зміна у формулі (3.3)
5.5.	14.02.2024	Перевірка банком суми, яка покриває вказані у платіжному дорученні податкові документи								
5.6.	14.02.2024	Відправлення банком Повідомлення до ДПС про операцію платежу (див. приклад №5 у табл.Н.5)								
5.7.	14.02.2024	Відображено вхідний платіж продавцю, що покриває податкові документи, вказані у платіжному дорученні покупця	311	361	510,00		631	311	510,00	
6.1.	04.03.2024	Відображено операцію повернення покупцем частини товару	704	361	1175,00		631	2	1175,00	
			643	361	235,00		631	644	235,00	
6.2.	04.03.2024	Реєстрація Додатку 2 до податкової накладної	64123	643	235,00	∑НаклВид↓	644	64124	235,00	∑НаклОтр↓

Джерело: розроблено автором

[1] **1.** – Здійснення часткової передплати за реалізацію товару; **2.** – Перерахування продавцю надміру сплачених коштів за товар від покупця; **3.** – Надання знижки покупцю; **4.** – Погашення продавцем кредиторської заборгованості за надану знижку покупцю; **5.** – Відображення наступної реалізації продавця та отримання оплати, що менша на суму знижки, нарахованої до попередньої операції реалізації; **6.** – Повернення продавцю товару від покупця.

ДОДАТОК П

Таблиця П.1

Показники Декларації з ПДВ умовного підприємства

за січень та лютий 2024 року

Рядок Декларації з ПДВ	Розрахована сума ПДВ у гривнях за період	
	Січ.24	Лют.24
Усього податкових зобов’язань згідно рядку 9 Розділу I "Податкові зобов’язання" Декларації з ПДВ	13420,23	60390,04
Усього податкового кредиту згідно рядку 17 Розділу II "Податковий кредит" Декларації з ПДВ	7600,00	61905,00
Попередньо враховані у звітному періоді зобов’язання з ПДВ	25000,00	15319,00
Коригування попередньо врахованих зобов’язань з ПДВ за фактом реєстрації податкових документів	0,00	-37700,00
Попередньо отриманий у звітному періоді з кредит з ПДВ	1200,00	550,00
Коригування попередньо отриманого кредиту з ПДВ за фактом включення до Декларації вхідних податкових документів	0,00	-650,00
Всього до сплати (відшкодування)	29620,23	-23795,96

Джерело: розроблено автором

Таблиця П.2

Отримані платежі умовного підприємства за лютий 2024 року

№ з/п	Покупець (індивідуальний податковий номер)	Платіжний документ (платіжне доручення)				Сума попередньо врахованого зобов'язання з ПДВ		
		дата	номер	сума платежу (зі знаком "+" для вхідних платежів, зі знаком "-" для вихідних)	в тому числі попередня оплата	основна ставка (+/-)	ставка 7% (+/-)	ставка 14% (+/-)
1	2	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	4.1.	4.2.	4.3.
1	2329834501	01.02.2024	99	714,00	714,00	119,00		
2	2329834501	01.02.2024	100	1200,00	1200,00	200,00		
3	2329834501	06.02.2024	100	360,00	60,00	10,00		
4	2329834501	07.02.2024	536	-60,00	-60,00	-10,00		
5	2329834501	09.02.2024	623	-90,00				
6	2329834501	14.02.2024	203	510,00				
7	2329834501	20.02.2024	244	13420,23				
8	3809734801	02.02.2024	45	45000,00	45000,00	7500,00		
9	3809734801	07.02.2024	51	45000,00	45000,00	7500,00		
10	3809734801	19.02.2024	51	18000,00				
Усього за звітний період:				124054,23	91914,00	15319,00		

Джерело: розроблено автором

Таблиця П.3

Зареєстровані податкові документи умовного підприємства за лютий 2024 року

№ з/п	Покупець (індивідуальний податковий номер)	Податковий документ					Покритий платежем обсяг постачання (з урахуванням податку на додану вартість) (+/-)	В тому числі за рахунок попередніх платежів (згідно розділу В податкової накладної)	Сума попередньо врахованого зобов'язання з ПДВ що відображена в податкових документах		
		дата податкової накладної	№ податкової накладної	дата Додатку 2 до податкової накладної	номер Додатку 2 до податкової накладної	обсяг постачання (з урахуванням податку на додану вартість) (+/-)			основна ставка (+/-)	ставка 7% (+/-)	ставка 14% (+/-)
1	2	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.5.	4	5	6.1.	6.2.	6.3.
1	2329834501	05.02.2024	12			1500,00	1500,00	1200,00	200,00		
2	2329834501	05.02.2024	12	08.02.2024	15	-90,00	-90,00				
3	2329834501	05.02.2024	12	08.02.2024	16	600,00	600,00				
4	2329834501	05.02.2024	12	08.02.2024	16	-90,00	-90,00				
5	2329834501	06.01.2024	3			13420,23	13420,23				
6	2329834501	19.02.2024	45			150000,00	150000,00	150000,00	25000,00		
7	3809734801	02.02.2024	45			45000,00	45000,00	45000,00	7500,00		
8	3809734801	07.02.2024	51			30000,00	30000,00	30000,00	5000,00		
9	3809734801	08.02.2024	52			18000,00	18000,00				
10	3809734801	19.02.2024	104			104000,00	0,00	0,00			
Усього за звітний період:						362340,23	258340,23	226200,00	37700,00		

Джерело: розроблено автором

Здійснені умовним підприємством платежі за лютий 2024 року

№ з/п	Постачальник (індивідуальний податковий номер)	Платіжний документ (платіжне доручення)				Сума попередньо врахованого кредиту з ПДВ		
		дата	номер	сума платежу (зі знаком "+" для вихідних платежів, зі знаком "-" для вхідних)	в тому числі попередня оплата	основна ставка (+/-)	ставка 7% (+/-)	ставка 14% (+/-)
1	2	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	4.1.	4.2.	4.3.
1	2329867897	01.02.2024	405	300,00	300,00	50,00		
2	2329867897	01.02.2024	455	1800,00	1800,00	300,00		
3	2329867897	06.02.2024	501	3600,00	600,00	100,00		
4	2329867897	07.02.2024	4	-600,00	-600,00	-100,00		
5	2329867897	09.02.2024	7	-450,00				
6	2329867897	14.02.2024	678	2400,00				
7	2329867897	20.02.2024	803	1200,00				
8	3809794673	02.02.2024	460	900,00	900,00	150,00		
9	3809794673	07.02.2024	537	300,00	300,00	50,00		
10	3809794673	19.02.2024	572	900,00				
11	4462363542	08.02.2024	580	42000,00				
Усього за звітний період:				52350,00	3300,00	550,00		

Джерело: розроблено автором

Таблиця П.4

Прийняті до кредиту з ПДВ податкові документи умовного підприємства за лютий 2024 року

№ з/п	Постачальник (індивідуальний податковий номер)	Податковий документ					Покритий платежем обсяг постачання (з урахуванням податку на додану вартість) (+/-) ***	В тому числі за рахунок авансових платежів (згідно розділу В податкової накладної)	Сума попередньо врахованого кредиту з ПДВ, що відображена в податкових документах		
		дата податкової накладної	№ податкової накладної	дата Додатку 2 до податкової накладної	номер Додатку 2 до податкової накладної	обсяг постачання (з урахуванням податку на додану вартість) (+/-)			основна ставка (+/-)	ставка 7% (+/-)	ставка 14% (+/-)
1	2	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.5.	4	5	6.1.	6.2.	6.3.
1	2329867897	05.02.2024	364			1800,00	1800,00	1800,00	300,00		
2	2329867897	05.02.2024	364	08.02.2024	398	-450,00	-450,00				
3	2329867897	05.02.2024	366			3000,00	3000,00				
4	2329867897	05.02.2024	453			1200,00	900,00	900,00	150,00		
5	2329867897	19.02.2024	453	26.02.2024	521	-120,00					
6	2329867897	27.02.2024	545			3600,00					
7	3809794673	03.02.2024	3			450,00	450,00	450,00	75,00		
8	3809794673	04.02.2024	7			450,00	450,00	450,00	75,00		
9	3809794673	08.02.2024	52			1500,00	1200,00	300,00	50,00		
10	3809794673	19.02.2024	78			360000,00					
Усього за звітний період:						371430,00	7350,00	3900,00	650,00		

Джерело: розроблено автором

Таблиця П.5

ДОДАТОК Р

Статті у фахових наукових виданнях України

1. Шигун М., Журавель А. Удосконалення податкових розрахунків в SAP для українських компаній. *Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси».* К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2021. № 1(91). С. 83-89. doi: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-83-89 (0,74 д.а., особисто автору належить 0,37 д.а: *досліджено ключові напрями удосконалення процесу здійснення розрахунків за ПДВ в системі SAP ERP*).
2. Шигун М., Журавель А. Нормативні та аналітичні зміни в бухгалтерському обліку операцій з ПДВ. Інформаційно-аналітичний наукометричний журнал «Економіка. Фінанси. Право». К: Аудиторська фірма «Аналітик», 2021. №10/1’2021. С.25-34. doi: https://doi.org/10.37634/efp.2021.10(1).6 (1,19 д.а., особисто автору належить 0,6 д.а: *завдяки моделюванню обґрунтовано критерії, за якими слід створювати систему аналітичних рахунків для обліку ПДВ*).
3. Шигун М., Журавель А. Податковий аудит і податковий контроль: модель взаємодії та законодавче регулювання. Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси». К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2022. № 3(97) С. 46-55. doi: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-46-55 (1,15 д.а., особисто автору належить 0,58 д.а.: *досліджено зміст процедур та особливостей законодавчого регулювання податкового аудиту в системі взаємодії платників податків, контролюючих органів та аудиторських компаній*).
4. Журавель А. Удосконалення моделі адміністрування податку на додану вартість. Науковий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки». К: ВНЗ «Національна академія управління», 2024. №3(273) С.6-19. doi: 10.32752/1993-6788-2024-1-273-6-19. (0.92 д.а.)

Стаття у зарубіжному виданні, проіндексованому у базі даних Scopus

5. Shygun M., Zhuravel A. (2023). Global trends in transformation of decision support systems: case with VAT in SAP. Contemporary Studies of Risks in Emerging Technology: 8A (Emerald Studies in Finance, Insurance, And Risk Management, 8, part B) Hardcover – Import, 10 May 2023 – 376. S.183-206 by Simon Grima (Editor), Kiran Sood (Editor), Ercan Özen (Editor). https://doi.org/10.1108/978-1-80455-566-820231009 (1,57 д.а. особисто автору належить 0,79 д.а.*: досліджено трансформацію систем підтримки прийняття рішень, зокрема на прикладі вирішенні пов'язаних із обліком ПДВ проблем у системі SAP ERP*).

Опубліковані наукові праці апробаційного характеру:

6. Журавель А. Питання автоматизації бізнес-процесів в облікових системах. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XIX Всеукраїнської наукової конференції. К.: ТОВ "Август Трейд", 2021. С.134-135 (0,15 д.а.), (форма участі – очна).
7. Журавель А. Вплив методу оцінки запасів на розрахунки за ПДВ. Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Чернівці (Україна, 20 травня 2021 р. Чернівці:Технодрук, 2021. С.104-106 (0,21 д.а.), (форма участі – очна).
8. Shygun M., Zhuravel A. (2021). The influence of information systems architecture on accounting of VAT-related transactions in retail. Back to the Future. Social – economic Challenges and Perspectives: International synposium „Experience. Knowledge. Contemporary Challenges" – 8th edition. Bucharest: Artifex University of Bucharest, 2021. – 975. S.54-74 (0,84 д.а, особисто автору належить 0,42 д.а.: *класифіковано типи архітектури інформаційної системи підприємства та досліджено шляхи*

вирішення проблем, що виникають при інтеграції різних облікових систем), (форма участі – очна).

9. Журавель А. Аналітичні рахунки обліку розрахунків за ПДВ з бюджетом. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року. К.: КНЕУ, 2021. С.30-33. (0,2 д.а.). (форма участі – заочна).
10. Шигун М., Журавель А. Сутність податку на додану вартість при роздрібних продажах. Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XX Всеукраїнської науково-практичної конференції. К.: Інтерсервіс, 2022. С.81-85. (0,16 д.а., особисто автору належить 0,42 д.а.: *досліджено сутність доданої вартості на підприємствах роздрібної торгівлі*), (форма участі – заочна).
11. Шигун М., Журавель А. Функціональне удосконалення обліку розрахунків з ПДВ у SAP ERP [Functional Improvement of VAT Accounting in SAP ERP] .Economic security in the global environment (ESGE-2022): International Conference. Kyiv: Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, 2022. 110-116. (0,3 д.а., особисто автору належить 0,15 д.а.: *досліджено основні проблеми функціоналу локалізації SAP ERP та сформовано універсальний алгоритм вирішення подібних проблем*). (форма участі – заочна).
12. Шигун М., Журавель А. Нова модель адміністрування податку на додану вартість. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції: Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса.: ОНЕУ, 2023. С. 153-156 (0,29 д.а, особисто автору належить 0,15 д.а.: *досліджено шляхи удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ та запропоновано*

удосконалену модель адміністрування податку на додану вартість), (форма участі – очна).

13. Журавель А. Додана вартість у формуванні рівноважної ціни на ринку. Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України [Електронний ресурс]: Збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції; 8 грудня 2023 р. К.: КНЕУ, 2023. С.80-82. (0,16 д.а), (форма участі – заочна).

Klingspor
Абразивні Технології

ТОВ „КЛІНГСПОР", вул. Львівська 2Б, м. Великі Мости, 80074, Україна

Контактна особа:
Беца Андрій

Телефон
+ 38 032 242 92 00

Факс
+ 38 032 242 92 99

Дата

Від 15.09.2022 №213

ДОВІДКА

про впровадження в діяльність
Товариства з обмеженою відповідальністю "КЛІНГСПОР"
результатів дисертаційного дослідження
Журавля Андрія Анатолійовича
на тему: «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем»

Результати дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії аспіранта кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Журавля Андрія Анатолійовича на тему «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем» знайшли практичне застосування на підприємстві ТОВ «КЛІНГСПОР»:

- застосовано схему кодів податків для SAP S4HANA, що враховує передбачені законодавством випадки, котрі зустрічаються на підприємстві при формуванні податкових накладних та Декларації за ПДВ;
- прийнято до уваги рекомендації щодо ведення у SAP S4HANA операцій пов'язаних із кредитом за ПДВ;
- враховано описані особливості формування у SAP S4HANA податкових накладних з типом причини 15 при продажах нижче собівартості при реалізації функціоналу та при подальшому його використанню;
- застосовано запропонований підхід для обліку зобов'язань та кредиту за ПДВ при операціях з імпорту послуг.

Використання результатів дослідження Журавля Андрія Анатолійовича сприятиме автоматизації обліку пов'язаних із ПДВ операцій та швидшому формуванню податкових

ТОВ „КЛІНГСПОР"
вул. Львівська 2Б, м. Великі Мости,
Сокальський район, Львівська область,
80074, Україна

Генеральний директор
Ян Гай

Телефон
+38 032 242 92 00
Факс
+38 032 242 92 99
Веб-сторінка
www.klingspor.ua
e-mail
info@klingspor.ua

Податкові реквізити
ДФС Львів. управ. офісу ВПП
ІПН: 357491313294
ЄДРПОУ: 35749131
Банківські реквізити
ПАТ «УкрСиббанк» МФО 351005
р/р: 26006402528600 (гривня)
р/р: 26005402528601 (євро)

Klingspor
Абразивні Технології

ТОВ „КЛІНГСПОР", вул. Львівська 2Б, м. Великі Мости, 80074, Україна

накладних, Декларації з ПДВ, що дозволить зменшити час роботи користувачів, а також ризики виникнення помилок та несвоєчасних реєстрації, подання податкових документів.

Директор _____ підпис _____ ініціали, прізвище

ТОВ „КЛІНГСПОР"
вул. Львівська 2Б, м. Великі Мости,
Сокальський район, Львівська область,
80074, Україна

Генеральний директор
Ян Гай

Телефон
+38 032 242 92 00
Факс
+38 032 242 92 99
Веб-сторінка
www.klingspor.ua
e-mail
info@klingspor.ua

Податкові реквізити
ДФС Львів. управ. офісу ВПП
ІПН: 357491313294
ЄДРПОУ: 35749131
Банківські реквізити
ПАТ «УкрСиббанк» МФО 351005
р/р: 26006402528600 (гривня)
р/р: 26005402528601 (євро)

ДАРНИЦЯ

ПрАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця»
вул.Бориспільська, 13 | Тел:+ 38 044 207 73 00
Київ 02093, Україна | info@darnytsia.ua
www.darnytsia.ua

№ 0324/18-29 від 18.03.2024р.

На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження в діяльність
Приватного акціонерного товариства «Фармацевтична фірма «Дарниця»
результатів дисертаційного дослідження
Журавля Андрія Анатолійовича
на тему: «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем»

Результати дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії аспіранта кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Журавля Андрія Анатолійовича на тему «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем» знайшли практичне застосування на підприємстві ПРАТ "ФАРМАЦЕВТИЧНА ФІРМА "ДАРНИЦЯ":

- застосовано схему кодів податків для SAP S4HANA, що враховує передбачені законодавством випадки, котрі зустрічаються на підприємстві при формуванні податкових документів та Декларації з ПДВ;
- впроваджено рекомендації щодо оптимізації у SAP S4HANA операцій пов'язаних із кредитом та зобов'язаннями з ПДВ завдяки реалізації додаткових аналітик у бухгалтерських проведеннях;
- впроваджено рекомендації щодо автоматизованого відслідковування першої події згідно ст. 187.1 ПКУ для документів, що є підставою для формування вихідних податкових документів;
- враховано описані особливості формування у SAP S4HANA податкових накладних з типом причини 15 при продажах нижче звичайної ціни при реалізації функціоналу та при подальшому його використанні.

Використання результатів дослідження Журавля Андрія Анатолійовича сприятиме автоматизації обліку пов'язаних із ПДВ операцій та швидшому формуванню податкових документів, Декларації з ПДВ, що дозволить зменшити час роботи користувачів, а також ризики виникнення помилок та несвоєчасній реєстрації податкових документів.

Директор Фінансовий _____ **Г.О. Демченко**
підпис ініціали, прізвище

AGELESS
SAP-BUSINESS SOLUTIONS

ДОВІДКА

про впровадження в діяльність
Товариства з обмеженою відповідальністю "АГЕЛЕС"
результатів дисертаційного дослідження
Журавля Андрія Анатолійовича
на тему: «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем»

Результати дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії аспіранта кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Журавля Андрія Анатолійовича на тему «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем» знайшли практичне застосування на підприємстві ТОВ «АГЕЛЕС» при впровадженні системи SAP S4HANA:

- схема кодів податків для SAP S4HANA, що передбачає більшість законодавчо визначених випадків, котрі зустрічаються на підприємствах України, з урахуванням специфіки облікової системи SAP S4HANA;
- рекомендації щодо оптимізації у SAP S4HANA операцій пов'язаних із кредитом за ПДВ завдяки впровадженню стандартними засобами додаткових аналітик у бухгалтерських проведеннях.

Використання результатів дослідження Журавля Андрія Анатолійовича при впровадженні облікової системи SAP S4HANA сприятиме автоматизації обліку ПДВ та зменшенню часу на формування податкових документів.

Директор _____ _____
підпис ініціали, прізвище

м. Київ • Україна • Товариство з обмеженою відповідальністю «АГЕЛЕС» Ідентифікаційний код 34426956

ТОВ «АГЕЛЕС», 02090, м. Київ, вул. Сосюри 6, оф. 208
Тел./ факс: (044) 239-57-32, e-mail: info@ageless.com.ua
рахунок IBAN: UA 28 300528 0000026000455047182 в АТ «ОТП Банк», м. Київ, МФО 300528
рахунок IBAN: UA 33 305299 0000026006020116915 в ПАТ «ПРИВАТБАНК», м. Дніпро
ЄДРПОУ 34426956, Св. ПДВ № 200062003

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ДЕСЕВЕН ПАРТНЕР»

Вих. № 1
Від 07.03.2024 р.

ДОВІДКА

про впровадження в діяльність
Товариства з обмеженою відповідальністю "ДЕСЕВЕН ПАРТНЕР"
результатів дисертаційного дослідження
Журавля Андрія Анатолійовича
на тему: «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем»

Результати дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії аспіранта кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Журавля Андрія Анатолійовича на тему «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем» знайшли практичне застосування на підприємстві ТОВ «ДЕСЕВЕН ПАРТНЕР» при реалізації проектів впровадження SAP S4HANA:

- враховано рекомендації при налаштуванні схеми кодів податків для SAP S4HANA, що передбачає більшість законодавчо визначених випадків, котрі зустрічаються на підприємствах України з урахуванням специфіки облікової системи SAP S4HANA;
- застосовано рекомендації щодо оптимізації у SAP S4HANA операцій пов'язаних із кредитом та зобов'язаннями з ПДВ завдяки впровадженню стандартними засобами додаткових аналітик у бухгалтерських проведеннях;
- під час реалізації функціоналу та при подальшому його використанні, враховано описані особливості формування у SAP S4HANA податкових накладних з типом причини 15 при продажах нижче ціни закупівлі (нижче звичайної ціни) та податкових накладних з типом причини 13 при списанні браку з урахуванням вимог ПКУ;
- застосовано запропонований підхід для обліку зобов'язань та кредиту за ПДВ при операціях з імпорту послуг.
- впроваджено рекомендації щодо автоматизованого відслідковування першої події згідно ст. 187.1 ПКУ для документів, що є підставою для формування вихідних податкових документів.

Використання результатів дослідження Журавля Андрія Анатолійовича при реалізації проектів впровадження облікової системи SAP S4HANA сприятиме автоматизації та пришвидшенню процедур обліку ПДВ.

Директор _____ Кущенко М.І.
підпис ініціали, прізвище

ТОВ «ДЕСЕВЕН ПАРТНЕР»
03150, Україна, м. Київ, вул. Ямська, 52, офіс 70
Рахунок IBAN: UA45 351005 0000026007879175696
в АТ "УКРСИББАНК", м. Київ
Рахунок IBAN: UA49 380805 0000000026001775031
в АТ "РАЙФФАЙЗЕН БАНК"
Код ЄДРПОУ 44886673
ІПН 448866726507

ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-28-07, факс: 255-25-91

Журавель А.А.
08170, Київська обл., Фастівський район, с. Віта Поштова, вул. Васильківська, 20

Щодо розгляду листа

Комітет Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики повідомляє, що Ваші пропозиції стосовно внесення змін до пункту 188.1 статті 188 та пункту 189.1 статті 189 Податкового кодексу України щодо удосконалення обліку податку на додану вартість (лист від 08.07.2022 року), доведено до відома народних депутатів України – членів Комітету, які є суб'єктами права законодавчої ініціативи, для використання у законотворчій роботі.

Голова Комітету **Д.О. Гетманцев**

Клишта О.А.
255-24-39

ЄАС ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач:Гетманцев Данило Олександрович
Сертифікат: 58E2D9E7F900307B0400000440A3100AB198F00
Дійсний до: 25.01.2023 0:00:00

Апарат Верховної Ради України
№ 04-32/12-2022/121429 від 25.07.2022
968261

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Проректор з наукової роботи
КНЕУ імені Вадима Гетьмана
д.е.н., проф. Л.А. Антонюк
«01» 03 2024 р.

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Проректор з
науково-педагогічної роботи
КНЕУ імені Вадима Гетьмана
д.е.н., проф. А. М. Колот
«03» 03 2024 р.

ДОВІДКА

про впровадження в навчальний процес
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана
результатів дисертаційного дослідження
ЖУРАВЛЯ АНДРІЯ АНАТОЛІЙОВИЧА
на тему: «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем»

Довідка видана Журавлю Андрію Анатолійовичу в тому, що теоретичні та методичні положення його дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» за темою «Облік та адміністрування податку на додану вартість з використанням сучасних інформаційних систем» використовуються в навчальному процесі та науковій діяльності Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

За результатами наукового дослідження Журавля А.А. обгрунтовано напрями удосконалення обліку, адміністрування та аудиту операцій з ПДВ.

Також результати наукового дослідження Журавля А.А. використано при розробці навчально-методичного забезпечення та викладанні студентам наступних навчальних дисциплін «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Податковий облік і звітність», «Адміністрування податків і зборів».

Декан факультету обліку
та податкового менеджменту,
доктор економічних наук, професор Микола БОНДАР