

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

УЛЛУБІЄВА КАРІНА КАСУМБЕКІВНА

УДК 657.1:336.226.332(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ ЗА
ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2012

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник доктор економічних наук, професор,
академік Академії економічних наук України
Шигун Марія Михайлівна,
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри фундаментальних
економічних дисциплін

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Герасимович Анатолій Михайлович,
ДВНЗ “Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”,
професор кафедри менеджменту банківської діяльності

кандидат економічних наук, доцент
Дема Дмитро Іванович,
Житомирський національний
агроекологічний університет,
професор кафедри фінансів і аудиту

Захист відбудеться “26” вересня 2012 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “21” серпня 2012 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
д.е.н., проф.

І.В. Замула

ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Однією з головних умов розвитку економіки країни є ефективна податкова політика, за допомогою якої здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту, що втілює загальну додану вартість всіх галузей економіки в країні. Реформування податкової системи України, яке спрямоване на забезпечення економічного зростання, породжує низку проблемних питань, серед яких головним для вирішення є управління податковими платежами. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) на сьогодні має найбільш виражену фіскальну функцію (частка ПДВ у загальних податкових надходженнях в доходах Бюджету України за 2001 р. склала 28,2 %, для порівняння у 2007 р. – 36,8 %, 2008 р. – 40,5 %, 2009 р. – 40,7 %, 2010 р. – 36,9 % та за прогнозними даними у 2011 р. – 50,5 %¹), що підкреслює залежність ефективності податкової політики країни від ефективності управління ПДВ на макрорівні. Важливу роль у процесі управління відіграє система бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за ПДВ на мікрорівні, яка створює необхідне інформаційне підґрунтя для прийняття економічних рішень. Діюче методичне забезпечення бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за ПДВ не пристосоване до нових умов, що виникли у зв'язку з реформуванням вітчизняної податкової системи та переходом від фіскального спрямування податкової політики до виконання нею стимулюючої функції, тому необхідним є його удосконалення.

Питання управління ПДВ та ефективності податкової політики країни в частині ПДВ досліджувалися багатьма вченими, зокрема О.Д. Василюком, Ю.Б. Івановим, А.І. Крисоватим, М.П. Кучерявенко, А.М. Соколовською та іншими. Разом з тим, проблеми бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ відповідно до вимог Податкового кодексу України недостатньо досліджені науковцями. Вагомий внесок у розвиток організації та методики бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ здійснили вітчизняні вчені й науковці О.В. Адамик, О.В. Артюх, В.В. Бабіч, Ф.Ф. Бутинець, А.В. Дмитренко, А.М. Герасимович, І.Ю. Кравченко, Ю.Ю. Мороз, Т.Ф. Плахтій, П.Я. Хомин та ін. Окремі питання контролю розрахунків за ПДВ розкрито вітчизняними вченими Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговською, Д.І. Демою, М.Д. Коріньком, В.Ф. Максимовою, Л.В. Нападовською, В.П. Пантелесвим, С.М. Петренко, В.В. Сопко та ін., а також російськими науковцями О.О. Борисовою, М.О. Гостевою, Д.М. Ісаєвим І.О. Кіслою, М.В. Поповим та ін.

Вивчення праць вітчизняних і зарубіжних вчених з теорії та методики бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за ПДВ дозволило виявити низку проблемних питань, які не вирішені науковцями, зокрема, удосконалення потребує методика облікового відображення розрахунків за ПДВ та здійснення внутрішнього контролю відповідно до умов Податкового кодексу України на основі вивчення зарубіжного досвіду та вимог державної податкової політики. Зазначене обумовлює актуальність теми дослідження, його мету та завдання.

¹ Дані Статистичного щорічника України за відповідні роки та Закону України “Про державний бюджет України на 2011 р.”

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 332 “Бухгалтерський облік і контроль у системі забезпечення адміністрування податків” (номер державної реєстрації 0110U006149). У межах наукової програми автором виконано дослідження, пов'язані з удосконаленням теорії та практики бухгалтерського обліку і контролю розрахунків за ПДВ.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є наукове обґрунтування теоретичних положень, а також розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Для досягнення мети в роботі поставлено для вирішення такі завдання:

- визначити необхідність ідентифікації доданої вартості як об'єкта бухгалтерського обліку для цілей оподаткування ПДВ;
- розрити зміст поняття “розрахунки за ПДВ” для удосконалення понятійно-термінологічного апарату бухгалтерського обліку;
- оцінити зарубіжний досвід розрахунків за ПДВ з метою виділення напрямів розвитку бухгалтерського обліку таких розрахунків;
- розкрити елементи облікової політики в частині розрахунків за ПДВ для удосконалення організації бухгалтерського обліку;
- критично оцінити діючий методичний підхід до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ;
- розвинути складові забезпечення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ з метою підвищення рівня його організації;
- уточнити методику здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, що ґрунтується на ризик-орієнтованій концепції.

Гіпотеза дисертаційної роботи ґрунтується на невідповідності методичних засад бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за ПДВ новим умовам прийняття економічних рішень, які виникли внаслідок реформування вітчизняної податкової системи з прийняттям Податкового кодексу України, що обумовило перехід від фіскального спрямування податкової політики до виконання нею стимулюючої функції.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в частині розрахунків за ПДВ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних засад організації та методики бухгалтерського обліку, а також здійснення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ в умовах трансформації податкового законодавства та державної податкової політики.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для з'ясування економічної сутності доданої вартості та ПДВ застосовано абстрактно-логічний та історичний

методи. Спостереження, анкетування, синтез, групування та статистичний методи використано при вивченні впливу ПДВ на економіку країни, положень облікових політик підприємств, судових рішень, ідентифікації основних проблем у практиці бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, а також для побудови карти податкового ризику. При дослідженні досвіду бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах застосовано методи порівняння, узагальнення, аналізу, синтезу та моделювання. Завдяки застосуванню методу причинно-наслідкового зв'язку визначено вплив діючої моделі та механізму справляння ПДВ на бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ, а також основних факторів податкового ризику на методику внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Інформаційною базою дослідження є праці зарубіжних і вітчизняних вчених, матеріали виступів на семінарах і конференціях з проблем розрахунків за ПДВ, вітчизняні та зарубіжні нормативно-правові документи, офіційні статистичні матеріали, результати анкетування бухгалтерів та керівників підприємств м. Житомира та області, дані внутрішньої звітності підприємств, на яких здійснювалась апробація результатів, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних аспектів та розробці практичних рекомендації з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, які сприяють підвищенню інформаційної місткості показників звітності підприємства та ефективності реалізації державної податкової політики. У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

вперше одержано:

– методичний підхід до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, який полягає у розвитку елементів методу бухгалтерського обліку в частині відображення розрахунків за ПДВ у відповідності до вимог вітчизняної моделі справляння ПДВ, що формує інформаційне забезпечення управління та відповідає новим умовам прийняття економічних рішень;

удосконалено:

– понятійно-термінологічний апарат в частині уточнення поняття “розрахунки за ПДВ” як системи відносин між суб’єктом господарювання та державою в особі податкових органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов’язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату, що сприяє розвитку терміносистеми бухгалтерського обліку;

– методичний підхід до внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, що ґрунтується на ризик-орієнтованій концепції внутрішнього контролю, яка забезпечує повноту нарахування та своєчасність сплати податку, зменшує ймовірність накладання штрафних санкцій;

дістало подальший розвиток:

– ідентифікація доданої вартості як розрахункового показника за субтрактивним методом обчислення в системі бухгалтерського обліку відповідно до податкового аспекту концепції доданої вартості, що обумовлює необхідність обліку операцій, що формують вхідну та вихідну вартість для цілей оподаткування ПДВ;

– обґрунтування напрямів розвитку бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ (побудова системи субрахунків з урахуванням вітчизняної моделі справляння ПДВ; удосконалення облікового забезпечення розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними ПДВ операціями) як основи підвищення рівня інформаційної місткості показників звітності вітчизняних підприємств та розробки методичних засад бухгалтерського обліку в нових умовах прийняття економічних рішень;

– складові організації бухгалтерського обліку в розрізі елементів облікової політики в частині розрахунків за ПДВ, що дозволяє визначити альтернативні варіанти, які потребують закріплення, з метою урегулювання невизначених законодавством або варіативних аспектів на мікрорівні;

– система забезпечення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ (в розрізі організаційної, нормативно-правової та інформаційної складової), що дозволяє покращити рівень організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств і навчальний процес:

– методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ (довідка підприємства облспоживспілки “Торговельний комплекс “Ялинка” № 12Б від 15.03.2011 р.; довідка ІП “Насоси та сервіс” № 56/9 від 14.09.2011 р.; довідка ТОВ “Рекламне джерело” № 322 від 02.03.2012 р.);

– методичні рекомендації щодо контролю розрахунків за ПДВ (довідка державної податкової служби у Дніпропетровській області № 13499/10/15-124 від 14.06.12 р.);

– рекомендації щодо систематизації інформації про контрагентів підприємства, які порушують вимоги документального забезпечення розрахунків за ПДВ, а також щодо документування процесу розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними ПДВ операціями (довідка ТОВ “Житомирський завод металевих конструкцій” № 38 від 26.05.11 р.);

– пакет внутрішньої звітності щодо розрахунків за ПДВ (довідка філії “Центральне Регіональне Управління” АТ “Банк “Фінанси та кредит” № 1614/1 від 21.12.2011 р.);

– рекомендації щодо застосування робочих документів внутрішнього контролера в частині розрахунків за ПДВ (довідка Управління освіти і науки Житомирської обласної державної адміністрації № 1/9-1299 від 09.02.2012 р.);

– рекомендації щодо поділу підходів до регулювання системи оподаткування ПДВ використано при викладанні дисциплін “Податкова система”, “Податкова звітність”, “Організація бухгалтерського обліку”, “Фінансовий облік II”, “Аудит”, “Контроль і ревізія” (довідка Житомирського державного технологічного університету № 44-45/1247 від 26.08.2011 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу теоретичних та організаційно-практичних питань, пов’язаних з удосконаленням теорії та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 10 міжнародних, всеукраїнських і міжвузівських науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [11-20].

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 22 працях, у тому числі: 10 статтях у фахових виданнях загальним обсягом 4,54 друк. арк.; 10 тезах доповідей загальним обсягом 1,63 друк. арк.; 2 – в інших виданнях загальним обсягом 11,6 друк. арк. Загальний обсяг публікацій, які належать особисто автору, становить 7,65 друк. арк. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дисертації викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 25 таблиць (з яких 6 таблиць розміщені на 8 сторінках) і 39 рисунків (з яких 9 рисунків розміщені на 9 сторінках), 21 додаток, які розміщені на 119 сторінках. Список використаних джерел налічує 270 найменувань і розміщений на 30 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об’єкт, предмет, гіпотезу дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів.

У першому розділі “**Теоретичні основи бухгалтерського обліку розрахунків за податком на додану вартість**” досліджено сутність доданої вартості та податку на додану вартість, механізм його справляння, зарубіжний досвід бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.

В умовах трансформації податкового законодавства та державної податкової політики посилюється важливість управління податковими платежами підприємства, у тому числі ПДВ. До системи бухгалтерського обліку висуваються нові вимоги щодо надання інформації не лише для цілей справляння податку та зовнішнього податкового контролю, але й для цілей управління податковими платежами, а також внутрішнього контролю розрахунків за ними. При цьому важливого значення набуває управління доданою вартістю як одного з показників оцінки податкового навантаження, у зв'язку з чим актуалізується дослідження необхідності ідентифікації доданої вартості як об'єкта бухгалтерського обліку та оподаткування ПДВ.

В системі бухгалтерського обліку додана вартість не є об'єктом бухгалтерського спостереження, а виступає розрахунковою величиною, що може бути обчислена двома способами: прямим (адитивним) та непрямим (субтрактивним) методами. Два способи визначення величини доданої вартості відображають концепцію доданої вартості, яка зводиться до прямого економічного та соціального, а також непрямого податкового аспекту (рис. 1).



Рис. 1. Зв'язок бухгалтерського обліку з концепцією доданої вартості: податковий аспект

Бухгалтерський облік для цілей оподаткування забезпечує узагальнення інформації про додану вартість з використанням субтрактивного методу як основи визначення бази оподаткування та операцій, що формують об'єкт оподаткування ПДВ, у зв'язку з чим усувається необхідність ідентифікації

доданої вартості як об'єкта бухгалтерського спостереження. Натомість необхідним є бухгалтерське відображення операцій, що формують вхідну та вихідну вартість, різниця між якими відображає сформовану на підприємстві додану вартість за субтрактивним методом, і є об'єктом оподаткування ПДВ.

Реформування пріоритету цілей державної податкової політики викликає зміну підходів до розуміння сутності ПДВ, що не дозволяє визначити його окремою бухгалтерською категорією. Для цілей бухгалтерського обліку оперують поняттям “розрахунки за ПДВ”, що повинно визначатися як система відносин між суб'єктом господарювання і державою в особі податкових органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату. В нових умовах прийняття економічних рішень розрахунки за ПДВ є об'єктом управління на рівні підприємства, відповідно бухгалтерський облік, враховуючи особливості функціонування механізму справляння ПДВ за принципом збирання-відшкодування, повинен надавати інформацію для забезпечення системи управління та контролю за ними в таких розрізах: 1) операції платників податків, що оподатковуються за стандартною ставкою 20 % (17 % з січня 2014 р.); 2) операції, що оподатковуються за зниженою ставкою 0 %; 3) операції, які звільнені від оподаткування; 4) операції, що не є об'єктами оподаткування. В системі бухгалтерського обліку розмежування такої інформації реалізовується шляхом відкриття субрахунків II-го й інших порядків до рахунків необоротних активів, запасів та доходів.

Більшість країн світу мають значний досвід справляння ПДВ у порівнянні з Україною, та сформовані, апробовані часом, дієві методичні підходи до бухгалтерського обліку та відображення у звітності розрахунків за цим податком для цілей управління на мікрорівні, тому актуальним є вивчення світового досвіду з метою визначення напрямів удосконалення відображення розрахунків за цим податком в системі бухгалтерського обліку. Дослідження організаційних та бухгалтерських аспектів розрахунків за ПДВ у 12-ти країнах світу, в яких переважає стимулюючий орієнтир у податковій політиці, дозволило виділити три основні підходи до регулювання системи оподаткування та бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ: повне жорстке, помірне та ліберальне. Виділення таких підходів дозволяє визначити напрями розвитку бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на основі вивчення досвіду країн, які притримуються повного жорсткого підходу до регулювання системи оподаткування ПДВ, оскільки в Україні діє відповідний механізм адміністрування ПДВ: 1) побудова системи субрахунків бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ з урахуванням вимог вітчизняної моделі справляння ПДВ; 2) удосконалення облікового забезпечення розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними

ПДВ операціями на основі даних окремого обліку таких операцій з метою підвищення достовірності показників звітності підприємства. Окреслення таких напрямів є важливішим при розробці методичного підходу до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ в нових умовах прийняття економічних рішень.

Сформовані положення щодо ідентифікації доданої вартості як непрямого об'єкта оподаткування ПДВ в системі бухгалтерського обліку підприємства, уточнення поняття “розрахунки за ПДВ”, а також визначення напрямів розвитку бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на основі вивчення зарубіжного досвіду сприяють удосконаленню теоретичних основ організації та методики бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.

У другому розділі **“Бухгалтерський облік розрахунків за податком на додану вартість”** визначено напрями впливу вітчизняної моделі справляння ПДВ на систему бухгалтерського обліку, розглянуто особливості формування облікової політики розрахунків за ПДВ, а також сформовано методичний підхід до бухгалтерського обліку таких розрахунків.

Необхідність розробки нового методичного підходу до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ обумовлюється орієнтацією діючого на фіскальне спрямування податкової політики, який у мовах трансформації законодавства і державної податкової політики не може бути застосований для потреб управління на мікрорівні. Дослідження підприємств м. Житомира та області показало, що 75 % бухгалтерів відмічають складність заповнення звітності за даними бухгалтерського обліку через відсутність інформації в необхідних розрізах, а 25 % керівників не отримують з системи бухгалтерського обліку інформацію для потреб управління. Таким чином, в нових умовах прийняття економічних рішень доцільно застосовувати розроблений методичний підхід до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, який враховує вимоги діючої моделі справляння ПДВ, яка формується під впливом державної податкової політики, та потреб управління підприємством (рис. 2).

Основним завданням управління розрахунками за ПДВ на мікрорівні є своєчасна сплата ПДВ до бюджету в повному обсязі. Для реалізації такої потреби бухгалтерський облік повинен надавати інформацією відповідно до вимог, що висуває вітчизняна модель справляння ПДВ. Визначені вимоги у запропонованому методичному підході до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ реалізовано у розвитку таких елементів методу як рахунки та подвійний запис, що застосовуються при обліковому відображенні розрахунків за ПДВ. Запропонований підхід до облікового відображення розрахунків за ПДВ дозволяє усунути розрізненість в субрахунках, які призначені для обліку податкового зобов'язання і податкового кредиту з ПДВ, а також підвищити інформаційну місткість фінансової звітності, на основі якої приймаються відповідні рішення заінтересованими користувачами.

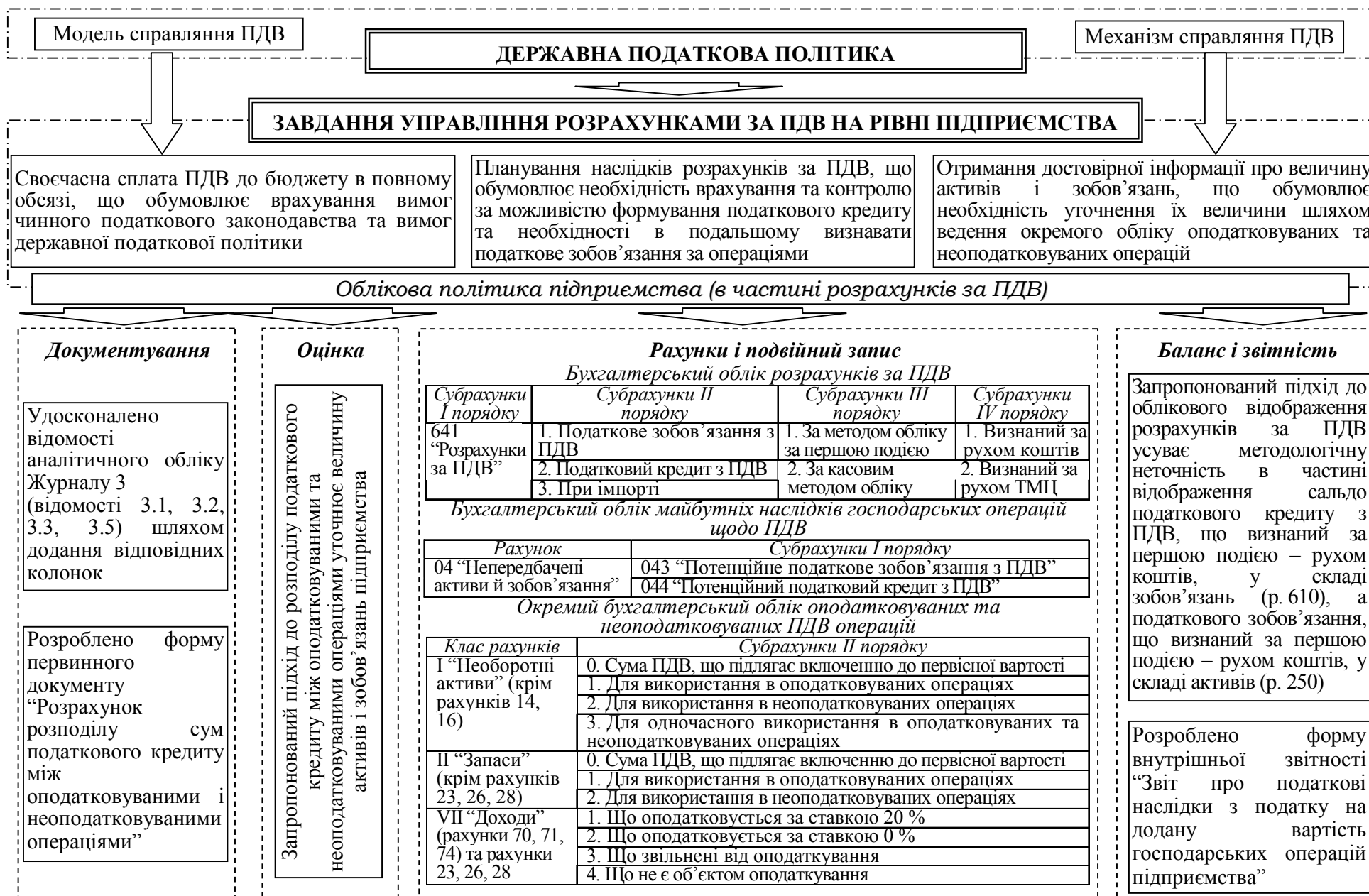


Рис. 2. Методичний підхід до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ

Чинне вітчизняне законодавство практично не передбачає альтернативних варіантів облікового відображення розрахунків за ПДВ, проте деякі питання бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ залишаються поза нормативним регулюванням, внаслідок чого на практиці виникають суперечності між суб'єктами господарювання та податковими органами. З метою уникнення таких ситуацій під час здійснення перевірки зовнішніми контролюючими органами та покращення податкової дисципліни на підприємстві необхідним є закріплення в обліковій політиці елементів, що впливають на первинне спостереження (а саме: спосіб заповнення службових полів, нумерації та особливості виписування податкових накладних), вартісне оцінювання (процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ), групування та систематизацію (порядок формування показників фінансової та податкової звітності в частині розрахунків за ПДВ, перелік субрахунків, призначених для обліку розрахунків за ПДВ, методику ведення окремого обліку розрахунків за ПДВ) та підсумкове узагальнення (порядок відображення податкового кредиту у декларації з ПДВ за податковими накладними, отриманими у наступних звітних періодах).

Нові умови прийняття економічних рішень вимагають налагодження надійної системи бухгалтерського обліку як основи інформаційного забезпечення визначення наслідків розрахунків за ПДВ, що будуть визнані в майбутньому, за операціями, що вже фактично відбулися. З метою підвищення рівня такого інформаційного забезпечення запропоновано удосконалити відомості аналітичного обліку Журналу 3 (відомості 3.1, 3.2, 3.3, 3.5), що дозволяє покращити податкову дисципліну суб'єкта господарювання в частині контролю відносини із контрагентами з приводу отриманих та виписаних податкових накладних, правильності внесення даних в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також застосувати субрахунки 043 "Потенційне податкове зобов'язання з ПДВ" та 044 "Потенційний податковий кредит з ПДВ", на яких систематизується інформація про майбутні наслідки здійснених господарських операцій, що слугуватиме основою прийняття управлінських рішень.

Діючий порядок розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними ПДВ операціями викривлює реальну вартість активів та зобов'язань підприємства: на підприємствах, де здійснювалася апробація результатів дослідження, таке відхилення вартості активів складало 4,43-0,35 % валюти балансу, а вартості зобов'язань – 4,88-0,19 % валюти балансу, що суттєво впливає на ефективність прийнятих управлінських рішень. Відповідно потреби управління щодо отримання достовірної інформації про величину активів і зобов'язань обумовлюють необхідність уточнення їх величини шляхом ведення окремого обліку оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, на основі даних якого здійснюється відповідний розподіл податкового кредиту. Для потреб ведення окремого обліку оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операцій необхідно

відкривати додаткові субрахунки II-го й інших порядків до рахунків необоротних активів та запасів, а також до рахунків доходів в розрізах, обумовлених механізмом справляння ПДВ. Застосування субрахунків за таким розрізом дозволяє прослідкувати зміну призначення придбаних активів та вчасно внести відповідні корективи, а також виокремити доходи за різними операціями. Для потреб документування процесу розподілу податкового кредиту з ПДВ розроблено форму первинного документу “Розрахунок розподілу сум податкового кредиту між оподатковуваними і неоподатковуваними операціями”, який є підставою для відображення результатів такого розподілу в бухгалтерському обліку.

Проблему недостатності інформації для потреб управління, що наводиться у Декларації з ПДВ (виділена 25 % опитаних респондентів), вирішує застосування розробленого внутрішнього звіту “Звіт про податкові наслідки з податку на додану вартість господарських операцій підприємства”, який дозволяє аналізувати наслідки розрахунків за ПДВ в розрізі кожної операції.

Розроблений підхід до бухгалтерського розрахунків за ПДВ відповідно до нових умов прийняття економічних рішень підвищує рівень інформаційного забезпечення управління розрахунками за ПДВ.

У третьому розділі “**Внутрішній контроль розрахунків за податком на додану вартість**” досліджено організацію внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, визначено завдання та ідентифіковано суб’єктів контролю відповідно до рівнів організації, уточнено методика внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, що ґрунтується на карті податкового ризику, відповідно до ризик-орієнтованій концепції.

Динаміка наукових здобутків з проблем контролю розрахунків за ПДВ свідчить про переважання досліджень зовнішнього контролю розрахунків за ПДВ (податкового контролю й аудиту). Проте трансформаційні зміни обумовлюють потребу в організації внутрішнього контролю розрахунків за податками та платежами, зокрема ПДВ, на основі ризик-орієнтованої концепції, яка набуває широкого застосування в діяльності підприємств за нових умов прийняття економічних рішень. Внутрішній контроль розрахунків за ПДВ спрямований на виявлення негативних фактів та податкового ризику господарської діяльності підприємства. Таким чином, основне завдання внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ відповідно до ризик-орієнтованої концепції полягає в попередженні та мінімізації наслідків реалізації податкового ризику за рахунок законності, своєчасності та повноти здійснення розрахунків за ПДВ.

Організація внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ забезпечує уникнення або мінімізацію штрафних санкцій, що можуть бути накладені на підприємство, збереження майна власника та надання повної, правдивої та неупередженої інформації про стан розрахунків за ПДВ у звітності підприємства. Для належної організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ необхідним є створення відповідного організаційного, нормативно-правового, інформаційного та методичного забезпечення контролю, які у дисертації дістали подальший розвиток (рис. 3).

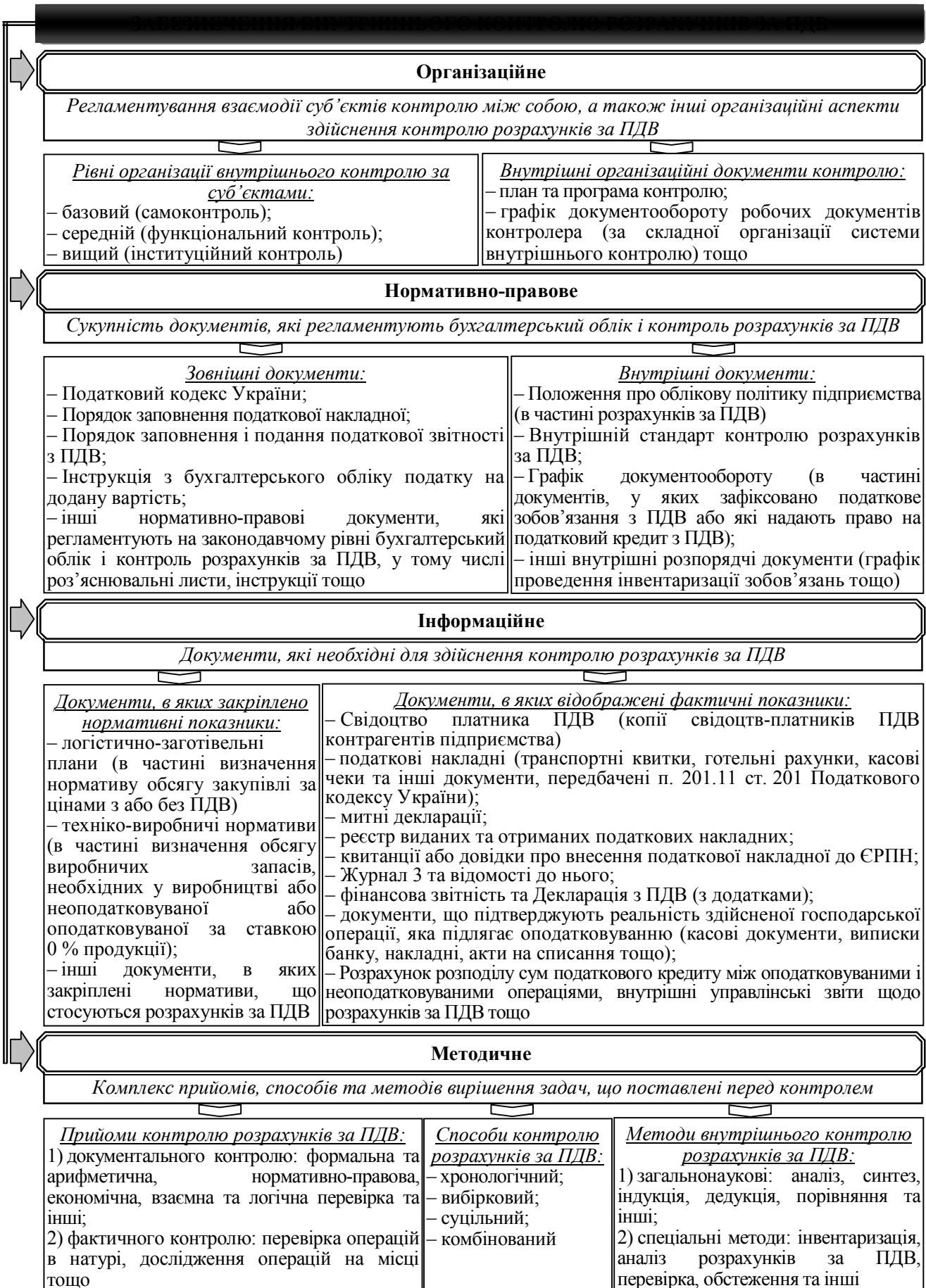


Рис. 3. Характеристика видів забезпечень системи внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ

Невизначеність ринкового середовища функціонування підприємства, динамічні зміни податкового законодавства, екстерналії економічної діяльності та значні втрати внаслідок реалізації податкового ризику обумовлюють необхідність здійснення ефективного внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ.

Для формування ефективної методики внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ відповідно до ризик-орієнтованої концепції необхідно будувати “карту ризику” щодо податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ. На основі аналізу судових рішень та анкетного опитування встановлено основні причини виникнення податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ, щодо яких здійснено наступну їх оцінку та ранжування.

Внутрішній контроль розрахунків за ПДВ повинен починатися з перевірки тих факторів, які призводять до виникнення високого податкового ризику, оскільки саме за такими факторами існує найбільша ймовірність викривлень в системі бухгалтерського обліку податкових розрахунків та значних втрат внаслідок їх реалізації. Тому побудована та практично апробована карта податкового ризику в частині розрахунків за ПДВ дозволила встановити основні небезпечні фактори, що потребують посиленого контролю, які враховуються в уточненій методиці контролю.

Юридична доказовість результатів внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ забезпечується розробкою пакету робочих документів контролера: Порівняльної відомості нарахованого податкового зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів; Відомості контролю правомірності визнання податкового кредиту з ПДВ; Відомості контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум ПДВ. Застосування запропонованих форм робочих документів дозволяє виявити помилки в системі бухгалтерського обліку та вчасно їх попередити.

Практичне застосування розроблених пропозицій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ дозволяє підвищити інформаційну місткість показників звітності, зменшити ймовірність реалізації податкового ризику та покращити податкову дисципліну платника ПДВ, що в комплексі сприяє ефективності реалізації державної податкової політики.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних засад і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю розрахунків за ПДВ. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. В умовах трансформації податкового законодавства та державної податкової політики важливого значення набуває управління доданою вартістю,

що є показником ефективності діяльності підприємства та основою розрахунку податкового навантаження. Податковий аспект концепції доданої вартості реалізується на основі субтрактивного методу обчислення, що не потребує ідентифікації доданої вартості як об'єкта бухгалтерського спостереження та обумовлює необхідність обліку операцій, що формують вхідну та вихідну вартість для цілей оподаткування ПДВ.

2. Проблема відсутності визначення поняття “розрахунки за ПДВ” перешкоджає уніфікації понятійно-категоріального апарату бухгалтерського обліку. Як показало дослідження, під розрахунками за ПДВ слід розуміти систему відносин між суб'єктом господарювання та державою в особі податкових органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату.

3. Невідповідність діючого методичного підходу до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ новим умовам прийняття економічних рішень обумовлюється трансформаційними змінами податкового законодавства та державної податкової політики. Вирішення цієї проблеми передбачає визначення напрямів розвитку бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ (побудова системи субрахунків з урахуванням вітчизняної моделі справляння ПДВ; удосконалення облікового забезпечення розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними ПДВ операціями), що виділені нами на основі вивчення зарубіжного досвіду, і є основою підвищення рівня інформаційної місткості показників звітності вітчизняних підприємств та розробки методичних засад бухгалтерського обліку в нових умовах прийняття економічних рішень.

4. Існування альтернативних варіантів елементів облікової політики в частині розрахунків за ПДВ викликає необхідність закріплення неоднозначних аспектів, що впливають на бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ платником податку на мікрорівні. В Положенні про облікову політику повинні закріплюватися елементи, що впливають на первинне спостереження (спосіб заповнення службових полів, нумерації та особливості виписування податкових накладних), вартісне оцінювання (процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ), групування та систематизацію (порядок формування показників фінансової та податкової звітності в частині розрахунків за ПДВ, перелік субрахунків, призначених для обліку розрахунків за ПДВ, методику ведення окремого обліку розрахунків за ПДВ) та підсумкове узагальнення (порядок відображення податкового кредиту у декларації з ПДВ за податковими накладними, отриманими у наступних звітних періодах). Закріплення таких елементів дозволяє урегулювати невизначені законодавством або варіативні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на мікрорівні.

5. Діючий методичний підхід до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ не відповідає новим умовам прийняття економічних рішень, оскільки спрямований на реалізацію фіскальної функції податкової політики, яка в умовах трансформації втратила першочергове значення. Врахування вимог моделі та механізму справляння ПДВ, що сформувалися під впливом державної податкової політики, а також управління розрахунками за ПДВ дозволило розробити методичний підхід до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, який полягає у розвитку елементів методу бухгалтерського обліку при обліковому відображенні розрахунків за ПДВ. Застосування такого підходу виступає основою інформаційного забезпечення управління розрахунками за ПДВ, що відповідає новим умовам прийняття економічних рішень.

6. Трансформаційні зміни податкового законодавства та державної податкової політики обумовлюють потребу в організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. Розвинуті нами складові забезпечення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ дозволяють: а) регламентувати взаємодію суб'єктів контролю через уточнення їх контрольних функцій; б) формалізувати здійснення контролю шляхом затвердження Внутрішнього стандарту контролю розрахунків за ПДВ; г) визначити перелік документів, які підлягають контролю, що в комплексі підвищує рівень організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ на вітчизняних підприємствах.

7. Результати останніх досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених свідчать про перехід до ризик-орієнтованої концепції внутрішнього контролю, до якої не пристосовані діючі методики контролю розрахунків за ПДВ. Уточнена нами методика внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ ґрунтується на використанні карти податкового ризику і забезпечує повноту нарахування та своєчасність сплати податку, знижує податковий ризик, а отже, запобігає накладанню штрафних санкцій, чим, в свою чергу, підвищує податкову дисципліну платників податку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях

1. Уллубієва К.К. Додана та додана вартість: сутність та взаємозв'язок понять в бухгалтерському обліку / К.К. Уллубієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – С. 170-173 (0,38 друк. арк.).

2. Уллубієва К.К. Додана вартість як об'єкт бухгалтерського обліку та база обкладання ПДВ / К.К. Уллубієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2 (52). – С. 200-203 (0,34 друк. арк.).

3. Уллубієва К.К. Методи обчислення ПДВ: обліковий аспект / К.К. Уллубієва // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і

аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 2 (17). – С. 338-345 (0,58 друк. арк.).

4. Уллубієва К.К. Відображення доданої вартості у звітності підприємств: досвід західних країн / К.К. Уллубієва, М.М. Шигун // Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наукових праць. – Одеса: ОДЕУ, 2010. – № 40. – С. 208-214 (0,46 друк. арк., особисто автору належить 0,26 друк. арк.: досліджено структуру звітів про додану вартість, який складають компанії країн англо-американської та континентальної моделі бухгалтерського обліку, а також виділено переваги та недоліки кожного підходу).

5. Уллубієва К.К. Аналіз дисертаційних досліджень з проблем оподаткування доданої вартості / К.К. Уллубієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – Ч. 1. – С. 194-196 (0,37 друк. арк.).

6. Уллубієва К.К. Аспекти організації бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ / К.К. Уллубієва // Економіка промисловості. – Донецьк: Інститут економіки промисловості НАН України, 2010. – № 4 (52). – С. 191-194 (0,34 друк. арк.).

7. Уллубієва К.К. Розвиток нормативного регулювання бухгалтерського обліку розрахунків за податком на додану вартість в Україні / К.К. Уллубієва // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – Київ: УНС НБУ, 2011. – № 1 (10). – С. 270-274 (0,5 друк. арк.).

8. Уллубієва К.К. Облікова політика підприємства за розрахунками з податку на додану вартість / К.К. Уллубієва, М.М. Шигун // Вісник Львівської комерційної академії / Серія: Економічна. – Львів: ЛКА, 2011. – Випуск 36. – С. 445-449 (0,6 друк. арк., особисто автору належить 0,3 друк. арк.: визначено альтернативні варіанти техніки ведення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, запропоновано класифікацію податкових накладних).

9. Уллубієва К.К. Система внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою податку на додану вартість / К.К. Уллубієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 4 (58). – С. 164-168 (0,63 друк. арк.).

10. Уллубієва К.К. Методичний інструментарій внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ / К.К. Уллубієва, М.М. Шигун // Вісник Хмельницького національного університету / Серія: Економічні науки. – Хмельницький: ХНУ, 2012. – № 2. – Т.1 – С. 83-86 (0,34 друк. арк., особисто автору належить 0,2 друк. арк.: визначено завдання та інструментарій попереднього та поточного внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ).

Тези доповідей на конференціях

11. Уллубієва К.К. Правові аспекти оподаткування доданої вартості в Україні / К.К. Уллубієва // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез та текстів виступів на VIII Всеукр. наук. конф., присвяч. видатним вченим в галузі бух. обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву та д.е.н., проф.

П.П. Німчинову, 24-25 лют. 2010 р., м. Житомир / Міністерство освіти і науки України, Житом. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 76-77 (0,08 друк. арк.).

12. Уллубієва К.К. Проблеми обліку податку на додану вартість / К.К. Уллубієва // Зб. тез та текстів виступів на XXXV наук.-практ. міжвуз. конф., присвяч. Дню університету, 25-28 травня 2010 р.: в 2-х т., м. Житомир / Міністерство освіти і науки України, Житом. держ. технолог. ун-т., Житом. держ. ун-т ім І. Франка, Житом. військ. ін-т ім. С.П. Корольова Нац. авіац. ун-ту, Житом. нац. агроєколог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Т. 2. – С. 165-166 (0,13 друк. арк.).

13. Уллубієва К.К. Бухгалтерський облік податку на додану вартість: зарубіжний досвід / К.К. Уллубієва // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: зб. тез та матер. наук.-практ. конф., присвяч. Дню бухгалтера, 16 лип. 2010 р., м. Житомир / Міністерство освіти і науки України, Житоми. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 98-103 (0,3 друк. арк.).

14. Уллубієва К.К. Оподаткування доданої вартості: зарубіжний досвід / К.К. Уллубієва // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: зб. тез та матер. виступів на ІХ Міжнар. наук. конф., 14-15 жовт. 2010 р., м. Житомир / Міністерство освіти і науки України, Житом. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 364-366 (0,12 друк. арк.).

15. Уллубієва К.К. Напрями спрощення бухгалтерського обліку податку на додану вартість / К.К. Уллубієва // Економіка і управління у промисловості: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., присвяч. 75-річчю факультету економіки і менеджменту Національної металургійної академії України, 28-29 жовт. 2010 р., м. Дніпропетровськ / Міністерство освіти і науки України, Нац. металург. академія України. – Дніпропетровськ: ІМА-прес, 2010. – С. 320-321 (0,11 друк. арк.).

16. Уллубієва К.К. Бухгалтерський облік податкових розрахунків: термінологічні проблеми / К.К. Уллубієва // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: зб. тез доп. на Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів, 3 груд. 2010 р., м. Луцьк / Луцький нац. техн. ун-т, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – С. 548-549 (0,10 друк. арк.).

17. Уллубієва К.К. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку розрахунків за податком на додану вартість / К.К. Уллубієва // Теорія та практика розвитку інноваційної економіки: матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 вер. 2011 р.: у 2-х частинах, м. Одеса / Центр економічних досліджень та розвитку – Одеса: ГО “Центр економічних досліджень та розвитку”, 2011. – Ч. II. – С. 90-92 (0,20 друк. арк.).

18. Уллубієва К.К. Проблеми застосування спрощеного методу обліку податку на додану вартість / К.К. Уллубієва // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики: зб. тез виступів на X Ювіл. Міжнар. наук. конф., 13-14 жовт. 2011 р., м. Житомир / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Житом. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 189-190 (0,12 друк. арк.).

19. Уллубієва К.К. Удосконалення методики складання ф. № 1 “Баланс” в частині відображення стану розрахунків за податком на додану вартість / К.К. Уллубієва // Розвиток економічної інфраструктури України: теоретико-методичний та науково-практичний аспекти: зб. тез та виступів на VIII Міжнар. наук.-практ. конф. для студентів, аспірантів та молодих вчених, 3-4 лют. 2012 р., м. Київ / Аналітичний центр “Нова економіка”. – Київ, 2012. – С. 79 (0,14 друк. арк.).

20. Уллубієва К.К. Інвентаризація розрахунків за ПДВ / К.К. Уллубієва // Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю, 10 квіт. 2012 р.: у 2-х томах, м. Вінниця / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Тернопільський нац. екон. ун-т, Вінницький ін-т економіки. – Тернопіль: Крок, 2012. – Том II. – С. 126-131 (0,33 друк. арк.).

Інші видання

21. Александрова М.М. Страхування: навчально-методичний посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / Александрова М.М., Петрук О.М., Уллубієва К.К. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 184 с. – С. 139-147 (загальний обсяг 7,1 друк. арк., особисто автору належить 1,3 друк. арк.: розкрито особливості оподаткування страхових компаній).

22. Шигун М.М. Макроекономіка: практикум: Навчальний посібник [для студентів спец. “Облік і аудит”] / М.М. Шигун; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 112 с. – С. 19-29 (загальний обсяг 4,5 друк. арк., особисто автору належить 0,82 друк. арк.: сформовано комплекс завдань, тестів, задач щодо розкриття порядку формування та розподілу доданої вартості на макрорівні).

АНОТАЦІЯ

Уллубієва К.К. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків за податком на додану вартість: організація та методика. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет МОНмолодьспорту України, Житомир, 2012.

Дисертація присвячена розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ в умовах трансформації податкового законодавства та державної податкової політики.

Ідентифіковано додану вартість як розрахунковий показник в системі бухгалтерського обліку. Уточнено поняття “розрахунки за ПДВ”. Досліджено механізм справляння ПДВ, що дозволило виділити основні інформаційні розрізи до

рахунків активів та доходів. Окреслено напрями розвитку бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ на основі вивчення зарубіжного досвіду.

Визначено вимоги моделі справляння ПДВ до розрізів інформації, врахування яких дозволило сформувати систему субрахунків для обліку розрахунків за ПДВ. Виявлені варіативні елементи облікової політики в частині розрахунків за ПДВ. Розроблено методичний підхід до бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ відповідно до нових умов прийняття економічних рішень.

Розвинуто забезпечення внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ, а також методика такого контролю відповідно до ризик-орієнтовані концепції.

Ключові слова: податок на додану вартість, бухгалтерський облік розрахунків за податком на додану вартість, податковий кредит, податкове зобов'язання, податковий ризик.

АННОТАЦИЯ

Уллубиева К.К. Бухгалтерский учет и контроль расчетов по налогу на добавленную стоимость: организация и методика. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир, 2012.

Диссертация посвящена разработке рекомендаций по совершенствованию организации и методики бухгалтерского учета и внутреннего контроля расчетов по НДС в условиях трансформации налогового законодательства и государственной налоговой политики.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части расчетов по НДС.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических и практических основ организации и методики бухгалтерского учета, а также осуществления внутреннего контроля расчетов по НДС в условиях трансформации налогового законодательства и государственной налоговой политики.

В рамках концепции добавленной стоимости на основе ее налогового аспекта сформировано учетное обеспечение расчета показателя добавленной стоимости на основе субтрактивного метода вычисления, что не требует идентификации добавленной стоимости как объекта бухгалтерского наблюдения, а обуславливает необходимость учета операций, формирующих входную и выходную стоимость для целей налогообложения НДС. Уточнено понятие «расчеты по НДС», под которым предложено понимать систему отношений между субъектом и государством в лице налоговых органов о перечислении причитающихся к уплате в бюджет или возмещению из бюджета сумм НДС, которые возникли в результате операций, формирующих налоговое обязательство и налоговый

кредит. Определены требования, предъявляемые действующим механизмом взимания НДС к разрезам информации, которые должна предоставлять система бухгалтерского учета. На основе изучения зарубежного опыта определены направления развития бухгалтерского учета расчетов по НДС.

На основе исследования действующей в Украине модели взимания НДС определены требования, которые она выдвигает к системе бухгалтерского учета: информация о величине налогового обязательства и кредита по НДС, а также первопричину их возникновения (движение средств, движение ТМЦ), что вытекает из принципа взимания, метода обложения и метода учета НДС. Такие разрезы информации должны быть реализованы с помощью соответствующего методического подхода к учетному отражению расчетов по НДС. Обоснована необходимость закрепления в Положении об учетной политике в части расчетов по НДС элементов, которые влияют на первичное наблюдение (способ заполнения служебных полей, нумерации и особенности выписки налоговых накладных), стоимостное оценивание (процедура распределения сумм налогового кредита между операциями, которые облагаются и не облагаются НДС), группировку и систематизацию (порядок формирования показателей финансовой и налоговой отчетности в части расчетов по НДС, перечень субчетов, предназначенных для учета расчетов по НДС, методику ведения отдельного учета расчетов по НДС) и итоговое обобщение (порядок отражения налогового кредита в Декларации по НДС по налоговым накладным, полученным в следующих отчетных периодах). Разработан методический подход к бухгалтерскому учету расчетов по НДС, который заключается в развитии элементов метода бухгалтерского учета при учетном отражении расчетов по НДС. Применение такого подхода позволяет формировать информационное обеспечение управления расчетами по НДС и соответствует новым условиям принятия экономических решений.

Трансформационные изменения налогового законодательства и целевых ориентиров налоговой политики государства обуславливают потребность предприятия в организации внутреннего контроля расчетов по НДС. В диссертации развито составляющие обеспечения внутреннего контроля расчетов по НДС, что позволяет: а) регламентировать взаимодействие субъектов контроля через уточнение их контрольных функций; б) формализовать осуществления контроля путем утверждения Внутреннего стандарта контроля расчетов по НДС; г) определить перечень документов, подлежащих контролю, что в комплексе повышает уровень организации внутреннего контроля расчетов по НДС на предприятии.

Результаты последних исследований отечественных и зарубежных ученых свидетельствуют о переходе к риск-ориентированной концепции внутреннего контроля, к которой не приспособлены действующие методики контроля расчета по НДС. Предложено в основу методики внутреннего контроля расчетов по НДС положить карту налогового риска. Обоснована необходимость проверки в первую

очередь тех факторов, которые приводят к возникновению высокого налогового риска, поскольку именно за такими факторами существует наибольшая вероятность искажений в системе бухгалтерского учета. Осуществление контроля по предложенной методике обеспечивает полноту начисления и своевременность уплаты налога, снижает налоговый риск, а значит, предотвращает наложение штрафных санкций, чем, в свою очередь, повышает налоговую дисциплину налогоплательщика.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, бухгалтерский учет расчетов по налогу на добавленную стоимость, налоговый кредит, налоговое обязательство, налоговый риск.

ANNOTATION

Ullubieva K.K. Accounting for and control over the VAT settlements: organization and methods. – Manuscript

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences by speciality 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science, Youth and Sport of Ukraine, Zhytomyr, 2012.

The dissertation thesis is dedicated to the development of recommendations on improving the organization and methods of accounting for and internal control over the VAT settlements under conditions of the transformation taking place in tax legislation and state tax policies.

Added value has been identified as a settlement figure in the accounting system. The concept of "VAT settlements" has been clarified. The mechanism of collecting VAT has been researched which enabled to determine the basic information sources for asset and revenue accounts. Based on the studying of foreign experience the directions of development of accounting for VAT settlements have been outlined.

The requirements to the model of VAT collection adjusted to the information sources have been determined, therefore taking these requirements into account has allowed to form the system of subaccounts designed for accounting purposes regarding VAT settlements. Variable elements of the accounting policy in the part of VAT settlements have been traced. The methodic approach to accounting for VAT settlements according to the new environment of decision making has been worked out.

The internal control support for VAT settlements has been developed as well as the methods of such kind of control according to the risk-oriented concept have been worked out.

Key words: value added tax (VAT), accounting for VAT settlements, tax credit, tax liability, tax risk.