**ВВЕДЕНИЕ.**

Прежде чем начать рассмотрение проблем, связанных с учетом налога на добавленную стоимость, хотелось бы сказать об актуальности этой темы.

Налоги органично присущи рыночной экономике и составляют ее неотъемлемый элемент.

Налог на добавленную стоимость **(НДС)** существует во многих странах с рыночной экономикой. Этот налог представляет собой вид косвенного налога на товары и услуги, влияющего на процесс ценообразования и струк­туру потребления. Представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях произ­водства — от сырья до предметов потребления.

В украинском законодательстве этот налог появился не так давно и явился отражением глубочайших изменений, происходящих в стране. Начатые реформы сами продиктовали необходимость изменения налоговой системы страны, невозможность существования и нормального функционирования государства и субъектов экономических отношений без системы налогообложения и законодательной базы, без которой эта система не действенна вовсе. Рыночная экономика, которая так стремительно разрушала старые экономические связи, устаревшие хозяйственные отношения, не могла не повлечь за собой изменения в структуре государственных доходов, которые, как известно при директивном хозяйствовании существенно отличаются от рыночных. На первый план по значимости выходят налоговые платежи, они становятся приоритетным источником формирования доходов государственного бюджета

Переход к косвенному налогообложению в Украине обусловлен необходимостью:

-гармонизации налоговой системы страны с налоговыми систе­мами стран Западной Европы;

-наличия стабильного источника бюджетных доходов;

-систематизации налогов.

В промышленно развитых странах удельный вес НДС в налого­вых бюджетных поступлениях составляет в среднем 25% (исключе­ние составляет Франция, где его доля в налоговых поступлениях значительно выше — около 40%). В Украине НДС занимает первое место среди налоговых поступлений в доходную часть государствен­ного бюджета (около 45%), что составляет свыше 28% всех доходов бюджета.

На ряду с объективными причинами существует и ряд субъективных причин. Их можно объяснить изменением психологии человека в условиях рыночных отношений. Во-первых, появилось право каждого на свободную предпринимательскую деятельность. Во-вторых, изменились отношения между государством и хозяйствующим субъектом, который стал свободен. Эти причины повлекли за собой необходимость стратегического, предельно дифференцированного подхода к доходам граждан, что особенно активно претворяется сейчас. Мы наблюдаем за постепенным отлаживанием налоговой системы, появлением новых налогов и отмиранием некоторых устаревших видов налогов.

Любая бухгалтерия, как сердце предприятия, особенно чувствительна к изменениям в налогах. От четкости или не четкости налоговой системы непосредственно зависит планирование и прогнозирование в организации, зависят взаимозачеты с бюджетом, в правильности, быстроте и своевременности которых последний, на мой взгляд, заинтересован не меньше первого. Таким образом, надо решить проблемы единой ответственности всех хозяйствующих субъектов перед бюджетом, единой для бухгалтерий всех организаций форм отчетности и порядка исчисления налогов и не налоговых платежей с дифференциацией только по ставкам, а не по порядку и “технической” работе.

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее сложных для понимания и расчета налогов в Украине. Для понимания принципов построения налога на добавленную стоимость требуется изучить законодательную базу (закон, инструкцию, различные изменения и дополнения к этим документам), относящуюся к данному вопросу и выяснить ряд основных проблем.

Для понимания структуры налога требуется выяснить такие вопросы, как субъекты и объекты обложения налогом на добавленную стоимость, принципы определения налогооблагаемой базы, ставки и сроки уплаты налога и порядок его исчисления, порядок ведения бухгалтерского учета по данному налогу и некоторые другие.

В своей работе я рассмотрю те из перечисленных вопросов, которые кажутся мне наиболее важными и интересными.

Налог на добавленную стоимость (НДС) был введен в Украине с 1 января 1992 года в соответствии с Законом Украины “О налоге на добавленную стоимость” от 20 декабря 1991 года.

26 декабря 1992 года был подписан Декрет Кабинета Министров Украины “О налоге на добавленную стоимость”, который начал действовать с 1993 года. С учетом дополнений и изменений, которые вносились в последующих периодах, указанный Декрет регламентировал порядок исчисления и уплаты НДС на протяжении 1993 - 1997 г. (до 1 октября 1997 года).

С 1 октября 1997 года порядок исчисления и уплаты НДС регламентируется следующими основными нормативными документами:

- Законом Украины “О налоге на добавленную стоимость” от 3 апреля 1997 года;

- Законом Украины “О внесении изменений к Закону Украины “О налоге на добавленную стоимость” от 26 сентября 1997 года;

- Законом Украины “О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины по вопросам налогообложения” от 19 ноября 1997 года.

Поэтому тема бакалаврской работы посвященная особенностям налогообложения НДС является особо актуальной. В переходный период экономики НДС является регулятором процесса соответствия спроса и предложения.

Раздел 1

Особенности налогообложения предприятий налогом на добавленную стоимость

* 1. **Понятие налога на добавленную стоимость. Предыстория НДС в странах Западной Европы и в Украине.**

Плательщиком НДС является конечный потребитель, поэтому в соответствии с принятыми принципами классификации налогов НДС обычно относят к категории косвенных налогов. Вместе с тем в некоторых случаях НДС приобретает признаки прямого налога:

при реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия для нужд собственного потребления;

при налогообложении строительства, выполняемого хозяйст­венным способом.

Например, в первом случае — при реализации товаров (работ, услуг) внутри предприятия, для нужд собственного производства, затраты по которым не относятся на издержки производства, — обороты по реализации являются объектом обложения НДС, по­скольку предприятие не продает произведенные товары (работы, услуги) и, следовательно, не перекладывает сумму налога на поку­пателя, а уплачивает НДС за счет собственной прибыли. НДС вописанной ситуации приобретает форму прямого налога.

НДС взимается с каждого акта продажи. Теоретически объек­том налогообложения в данном случае является добавленная стои­мость, которая определяется посредством исключения из объема продукции (в денежном выражении) стоимости потребленных на ее производство сырья, материалов, полуфабрикатов, приобретенных со стороны, и некоторых других затрат. Добавленная стоимость вклю­чает заработную плату с отчислениями на социальное страхование, прибыль, проценты за кредит, расходы на рекламу, транспорт, элек­троэнергию и т. п.[9]

Сумма НДС определяется на всех стадиях технологической це­почки вплоть до конечного потребителя как разница между сумма­ми налога, полученными от покупателей за реализованные им това­ры (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам за материальные ресурсы, топливо, работы, услуги, стоимость кото­рых относится на издержки обращения. НДС включается поставщи­ком (продавцом) в цену продукции, реализуемой потребителям (по­купателям). При исчислении суммы НДС базой выступает прирост стоимости на данной стадии производства (перепродажи). Предпри­ятия являются только сборщиками этого вида налога, фактическими плательщиками выступают конечные потребители товаров, работ или услуг.

НДС изобретен французским экономистом М.Лоре для замены налога с оборота и впервые введен во Франции в 1954 г. НДС — продукт длительной эволюции налога с оборота, который был введен во Франции в 1920 г., а в 1936 г. преобразован в налог на производ­ство. После 1948 г. была предусмотрена его разбивка по срокам.

После введения НДС во Франции этот налог получил распро­странение в странах — членах ЕЭС (например, в Великобритании с 1973 г.) и некоторых других промышленно развитых странах мира. Переход к налогу на добавленную стоимость в странах Западной Европы происходил в период реформирования экономики и реше­ния макроэкономических задач. Он активно используется в моделях экономических систем и выполняет важную роль в регулировании товарного спроса.

Для целей макро- и микроэкономического анализа во многих странах применялись сходные показатели. Так, в СССР с 1973 г. проводился широкомасштабный экономический эксперимент по определению в общем объеме производства машиностроительных предприятий чистой продукции, поскольку все остальные действо­вавшие критерии (валовая, товарная, реализованная продукция) содержали в себе прошлый, овеществленный труд, вложенныйна предприятиях — поставщиках материалов и комплектующих, что искажало их значение для оценки хозяйственной деятельности. Так как показатель чистой продукции не содержит прошлый труд, вло­женный на других предприятиях, этот показатель по сравнению с другими объемными показателями точнее измеряет производитель­ность труда. Показатель чистой продукции применялся и в других странах СЭВ — в Болгарии, Польше, Венгрии, Румынии и ГДР.[8]

Система применения НДС регулируется Законом Украины от 03.04.1997 г. № 168/97- ВР “О налоге на добавленную стоимость» (Закон о НДС) и Инструкцией[2] а также многочисленными нормативными документами. В закон и во все виды документов постоянно вносятся изменения и дополнения.

# Роль налога на добавленную стоимость в странах Европейского Содружества и в формировании Государственного бюджета Украины.

Рассмотрим значение НДС в налоговой систе­ме отдельных стран. В программе унификации налогообложения в рамках ЕС проблемы НДС занимают одно из центральных мест. Более того, наличие НДС является обязательным условием членства в Союзе. И это не случайно. В ретро­спективе некоторые ведущие страны ЕС, напри­мер, Франция, к началу формирования Общего рынка широко использовали косвенные налоги. И поэтому наиболее приемлемым вариантом в постепенном сближении налогообложения стран ЕС, - а это считалось одной из важных задач с са­мого начала интеграционных процессов в Запад­ной Европе, - рассматривалось формирование единых основ косвенного обложения; примени­тельно к налогам на потребление важнейшая роль отводилась унификации использования НДС.

За время западноевропейской интеграции уни­фикация косвенного налогообложения и особен­но НДС продвинулась достаточно далеко. В боль­шинстве стран ЕС НДС является ныне единст­венным налогом на потребление; в некоторых странах одновременно используется налог на продажи (например, в Германии).

Рассмотрим ставки этого налога по странам (таблица 1).

Кроме сниженных ставок по НДС, в странах ЕС используются еще два вида льгот по этому на­логу - освобождение и использование так назы­ваемой нулевой ставки. В первом случае произво­дитель продает свою продукцию без взимания НДС со своих потребителей (и соответственно не платит его в бюджет), но в то же время не полу­чает права на возмещение НДС на материальные ценности, закупленные им для использования в процессе производства данной продукции. Иначе говоря, от НДС освобождается лишь та часть до­бавленной стоимости, которая относится к прода­ваемым товарам и услугам; но одновременно про­изводитель должен оплачивать НДС на закуплен­ные и использованные им сырье и материалы. Иными словами, это освобождение имеет частич­ный характер.

**Таблица 1.1**

Ставки налога на добавленную стоимость в странах ЕС, 2000 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Страны | Стандартная ставка (%) | Сниженная ставка (%) | Страны | Стандартная ставка (%) | Сниженная ставка (%) |
| Австрия | 20 | 10 | Италия | 19 | 4; 9; 13 |
| Бельгия | 20.5 | 1; 6; 12 | Люксембург | 15 | 3; 6; 12 |
| Дания | 25 |  | Нидерланды | 17.5 | 6 |
| Финляндия | 22 | 6; 12 | Португалия | 17 | 5 |
| Франция | 18.6 | 2.1; 5.5 | Испания | 16 | 4; 7 |
| Германия | 15 | 7 | Швеция | 25 | 12; 21 |
| Греция | 18 | 4; 8 | Великобритания | 17.5 | 8 |
| Ирландия | 21 | 2.5; 12.5 |  |  |  |

Третий вид льгот - нулевая ставка - полно­стью освобождает производителя от НДС. Одно­временно производитель получает право на воз­мещение НДС, уплаченного им при закупке сы­рья и материалов.

Таблица 3 показывает широкое распростране­ние в странах ЕС льгот в виде сниженной ставки. Нулевая ставка используется в таких странах ЕС, как Великобритания, Италия, Бельгия, Швеция, Финляндия, Ирландия.

В целом данные таблицы свидетельствуют о наличии достаточно высоких ставок НДС в стра­нах ЕС. В некоторых из них (например, в Швеции, Финляндии, Дании) эти ставки превышают мак­симальные ставки, рекомендуемые руководящи­ми органами ЕС (14-20% по основным группам товаров, при разрешении использовать более низкие ставки для некоторых социально-значи­мых групп). Это свидетельствует о незавершен­ности процесса унификации налогообложения в странах ЕС даже в сфере косвенного обложения (по прямому налогообложению межстрановые различия еще больше).

Что касается западноевропейских стран, не входящих в ЕС, то ставки НДС в них весьма раз­личны (в Норвегии до 1 января 1955 г. 22%, в по­следующий период - 23%; в Швейцарии - 6.5%. Высокий уровень ставок НДС в странах ЕС виден из сопоставлений со странами, ограничивающи­ми использование косвенных налогов вообще и НДС в частности. Так, например, в США, где НДС не используется, ставка налога на продажи колеблется по штатам от 3 до 8.25%; в Канаде ставка НДС составляет 7.5-8%, в Японии - 3%.

# Фискальную роль современных налогов на по­требление (с решающей долей НДС) можно вы­явить на базе оценки доли этих налогов в общих налоговых поступлениях. В целом по развитым странам налоги на потребление составляют око­ло 28% всех налоговых поступлений. Однако су­ществуют большие межстрановые колебания этого показателя (ниже 10% в США и Японии и около 15% в Канаде и Швейцарии, 40-50% в Португалии, Греции, Исландии, Ирландии). Мы видим, что налоги на потребление играют незначительную фискальную роль в США, Японии, Канаде и Швейцарии (группе стран с мощным общественным мнением против косвенного налогообложения). В остальных странах эта роль достаточно весома, по сути приближаясь к роли индивидуального подоходного налога (кроме Франции и Греции).

Рассмотрим структуру поступлений и место налога на добавленную стоимость в налоговых поступлениях в Государственный бюджет Украины.

Как видно из приведенной таблицы, часть налоговых поступлений из всех доходов Государственного бюджета не имеет стабильного значения, но в среднем колеблется вокруг 50%. В текущем году часть налоговых поступлений составляет 54,4%.

**Таблица 1.2**

Структуру поступлений и место налога на добавленную стоимость в налоговых поступлениях в Государственный бюджет Украины.

В то же время часть налога на добавленную стоимость в налоговых поступлениях тоже находится в границах 50%. В текущем году она составляет 41,5%.



Исходя из приведенных данных можно сделать вывод, что налог на добавленную стоимость есть одним из ведущих и наиболее прибыльных для государства налогом. Так как налоговые поступления составляют приблизительно половину доходов Государственного бюджета, а налог на добавленную стоимость - половину налоговых поступлений, (рис 1 ) то выходит, что налог на добавленную стоимость составляет приблизительно 25% всех доходов Государственного бюджета Украины. (рис 2) Так своевременное и в полном объеме взыскание налога на добавленную стоимость значительным образом влияет вообще на доход бюджета.



**Рис. 1.1** Удельный вес НДС во всех налоговых поступлений в госбюджет Украины

**Рис. 1.2** Удельный вес НДС во всей доходной части госбюджета Украины за 2000 г.



Как видно из данных выполнения Государственного бюджета Украины из поступлений налога на добавленную стоимость, ни в одном году план не был выполненный. Фактические поступления за 10 месяцев 2000 года составили 4069114,93 тысячи гривен. Это означает что в конце 2000 года бюджет не досчитался значительной суммы средств от поступлений налога на добавленную стоимость.



**Рис.1.3** Динамикаизменения доли НДС в налоговых поступленнях госбюджета Украины по годам

**1.3 Механизм начисления и уплаты НДС**

Поясним механизм уплаты НДС и порядок взаимоотношений плательщиков и бюджета на упрощенном примере (см. Приложение А). Выделим условную технологическую цепочку, включающую производство сырья, деталей и комплектующих, готовой продукции, а также дви­жение этой продукции по товаропроводящей сети, состоящей из предприятий оптовой и розничной торговли и заканчивающейся конечным потребителем.

Конечный потребитель по закону не является плательщиком НДС, но в цене товара, приобретенного им, содержится некая сум­ма налога на добавленную стоимость НДС кн.

Каждое предприятие получает НДС от покупателяи в то жевремя уплачивает НДС поставщику. В бюджет предприятие перечисляет разницу (Δ) между полученными и уплаченными налогами.

На каждом этапе цепочки к стоимости приобретенного товара добавляется новая стоимость, которая является объектом налогооб­ложения, и величину Δi можно рассматривать как налог на создан­ную на данном этапе добавленную стоимость. Так, Δ3 — это налог на добавленную стоимость, созданную на предприятии, производящем готовую продукцию.

Стоящее в начале цепочки предприятие не имеет поставщика( или допустим, что уплаченный НДС равен нулю), а потому полностью перечисляет в бюджет полученный НДС.

Если просуммировать платежи в бюджет всех предприятий-плательщиков:

НДСбюд = ∑ Δ1 = (НДС1 - 0) + (НДС2 – НДС1) + (НДС3 – НДС2) + (НДС4 – НДС3) + +(НДСкп – НДС4) = НДСкп, то получим, что в бюджет поступила сумма, равная НДСкп , т. е. налог в рассматриваемой цепочке полностью оплачен конечным потреби­телем, а суммы налога, перечисленные предприятиями-плателыциками, — это только соответственным образом распределенная меж­ду ними величина НДСкп.

Итак, НДС как одна из форм косвенных налогов попадает в бюджет от граждан — физических лиц, но сами граждане его не вносят. Однако приобретая товары, в цену которых уже включен этот налог, они являются его носителями, хотя перечисляют НДС в бюджет не они, а продавцы соответствующих товаров. НДС, как и вообще косвенные налоги, реально платят те, кто тратит свои доходы. Косвенных налогов больше платят те, кто приобретает товаров на большую сумму. Косвенные налоги — это налоги на расходы. Кто больше расходует, тот больше и платит. [8]

**1.4 Плательщики, объекты, база и ставки налога**

Налог на добавленную стоимость представляет собой часть новообразованной стоимости и является косвенным налогом, упла­чиваемым в Государственный бюджет на каждом этапе производ­ства товаров, выполнения работ, предоставления услуг.

Особенностью Закона о НДС явля­ется то, что его положения "вобрали" в себя все операции воеди­но, в отличие от предыдущих периодов, в которых почти каждая операция оговаривалась отдельным документом. Новый Закон оп­ределяет плательщиков налога на добавленную стоимость, объек­ты, базу и ставки налогообложения, перечень необлагаемых нало­гом и освобожденных от налогообложения операций, особенности обложения налогом экспортных и импортных операций, понятие налогового учета, налоговой накладной, порядок учета, отчетности и внесения налога в бюджет.[1]

**Плательщики налога.** В отличие от предыдущих законода­тельных актов в Законе появляется понятие "регистрация лиц в ка­честве плательщиков налога на добавленную стоимость". Иными словами, если предприятие является плательщиком налога на до­бавленную стоимость, то оно должно зарегистрироваться в налого­вом органе как плательщик НДС.

После регистрации лицам — плательщикам НДС выдается "Свидетельство о регистрации" с присвоением индивидуального номера плательщика НДС. Свидетельство о регистрации действует до даты его аннулирования, которое происходит в случаях если:

• вновь созданный субъект предпринимательской деятельности по итогам деятельности снимается с учета как плательщик НДС;

• зарегистрированное в качестве плательщика налога лицо пре­кращает деятельность согласно решению о ликвидации такого плательщика налога.

Со­гласно статьи 2 Закона [1] которой плательщиком налога является:

• лицо, объем облагаемых налогом операций по продаже товаров (работ, услуг) которого в течение какого-либо периода из пос­ледних двенадцати календарных месяцев превышал 600 необла­гаемых налогом минимумов доходов граждан. На момент вступ­ления в силу Закона не облагаемый налогом минимум доходов граждан составлял 17 гривен, следовательно, объем, на осно­вании которого определяется принадлежность к плательщикам НДС, составляет 10200 гривен;

• лицо, ввозящее товары на таможенную территорию Украины или получающее от нерезидента работы (услуги) для их использова­ния или приобретения на таможенной территории Украины. ,Имеется в виду "импортный" НДС, уплачиваемый при ввозе (растамаживании) в Украину товаров. Этот "вид" НДС начал свое суще­ствование в 1994 году. Рождению "импортного" НДС мы обязаны статье 28 Закона Украины "О Государственном бюджете Украи­ны на 1994 год". Из года в год действие положений статьи 28 продлевалось. И только с вводом в действие "нового" Закона о налоге на добавленную стоимость этот "вид" налога занял свое законное место в законодательном акте, "перекочевав" из бюд­жетного Закона. Что касается работ или услуг, выполненных или предоставленных нерезидентом Украины, то стоимость таковых также включается в объект налогообложения;

• лицо, осуществляющее деятельность по торговле за наличные средства, независимо от объемов продаж. Это не касается фи­зических лиц, осуществляющих торговлю на условиях уплаты ры­ночного сбора. **Объектами налогообложения** являются операции, связанные:

**• с продажей товаров (работ, услуг)** на таможенной территории Украины. Под продажей товаров следует понимать любые опера­ции, осуществляемые согласно договорам купли-продажи, мены, поставки и другим гражданско-правовым договорам, предусматривающим передачу прав собственности на такие товары за компенсацию, а также операции по бесплатному предоставлению то­варов. К продаже не относятся операции по передаче товаров на условиях комиссии (консигнации), поручения, хранения, аренды, других гражданско-правовых договоров, не предусматривающих передачу права собственности на такие товары другому лицу.

Под продажей услуг (работ) следует понимать любые опера­ции гражданско-правового характера по предоставлению услуг, ра­бот, права на пользование или распоряжение товарами или нема­териальными активами, а также по предоставлению любых иных, нежели товары, объектов собственности за компенсацию, а также операции по бесплатному предоставлению работ (услуг). В частно­сти, к продаже услуг (работ) можно отнести предоставление права на пользование или распоряжение товарами в рамках договоров аренды (лизинга), продажу, лицензирование или другие способы передачи права на патент, авторское право, торговый знак, другие объекты права интеллектуальной собственности;

**• с ввозом на территорию Украины** товаров, получением работ (услуг), предоставляемых нерезидентами для их использования на таможенной территории Украины; .

**• с вывозом товаров за пределы таможенной территории Ук­раины** и предоставлением услуг, выполнением работ для их ис­пользования за пределами таможенной территории Украины.

Положениями Закона разграничены операции, по которым на­лог на добавленную стоимость не взимается. Так, существуют опе­рации, которые не являются объектом налогообложения, и опера­ции, освобожденные от налогообложения. На первый взгляд, разницы между такими операциями в части налогообложения нет — ни по одним, ни по другим НДС не исчисляется. Однако операции, огово­ренные статьей 5 Закона (освобождение от налогообложения), по своей сути "подходят" под определение объекта налогообложения, но по ним применяется льгота. Например, статья 5 Закона оговари­вает операции по продаже и доставке периодических изданий, по продаже детского питания через специализированные молочные кухни. Операции, приведенные в статье 3 Закона (не являющиеся объектом налогообложения), по своей природе не могут быть объе­ктом исчисления налога на добавленную стоимость. Например, пре­доставление услуг по страхованию и перестрахованию (п.п. 3.2.3)

**Ставки** **налога**. Согласно Закону существуют две ставки нало­га на добавленную стоимость: 20% базы налогообложения и 0%.

Налог по нулевой ставке исчисляется в отношении операций по:

• продаже товаров, вывезенных (экспортированных) плательщи­ком налога за пределы таможенной территорий Украины;

• продаже работ (услуг), предназначенных для использования и потребления за пределами таможенной территории Украины;

• продаже товаров предприятиями розничной торговли, располо­женными на территории Украины, в зонах таможенного контроля (беспошлинных магазинах);

• предоставлению транспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов за пределами таможенной границы Украины;

• продаже угля и продуктов его обогащения, угольных и торфяных брикетов, электроэнергии и др.

**База налогообложения** операций по продаже товаров (работ, услуг) определяется исходя из договорной стоимости, которая включает в себя определенную по свободным или регулируемым ценам стоимость, акцизный сбор (для подакцизных товаров), ввоз­ную таможенную пошлину, прочие налоги и сборы, за исключени­ем налога на добавленную стоимость, включенного в стоимость та­ких товаров.

Для товаров, ввозимых на таможенную территорию Украины, базой для исчисления налога на добавленную стоимость является договорная стоимость таких товаров, но не ниже таможенной сто­имости, указанной во ввозной таможенной декларации, с учетом расходов на перевозку, страхование, уплату таможенных сборов и пошлин, акцизного сбора (для подакцизных товаров). Определен­ная таким образом стоимость пересчитывается в украинские гривны по валютному курсу Национального банка Украины, действовав­шему на момент растамаживания.

Для работ (услуг), выполняемых или предоставляемых нерези­дентами на таможенной территории Украины, базой налогообложе­ния является договорная стоимость с учетом акцизного сбора, а также иных налогов и сборов, за исключением налога на добавлен­ную стоимость, включаемого в цену продажи работ (услуг) соглас­но законам Украины по вопросам налогообложения.

В случае продажи на таможенной территории Украины готовой продукции, изготовленной на территории Украины из давальческого сырья нерезидента, базой налогообложения является договорная стоимость. При этом налог уплачивается в бюджет в порядке, пре­дусмотренном для налогообложения импортируемых товаров. От­ветственность за уплату налога несет отечественный переработчик.

Если продажа товаров (работ, услуг) осуществляется без оп­латы или с частичной оплатой их стоимости денежными средства­ми в рамках бартерных операций, натуральных выплат в счет опла­ты труда, передачи товаров (работ, услуг) в пределах баланса пла­тельщика налога для непроизводственного использования, расходы на которые не относятся на валовые расходы и не подлежат амортизации, а также связанному с продавцом лицу, то база нало­гообложения определяется исходя из фактической цены операции, но не ниже обычных цен. **Под обычной ценой** в данном Законе по­нимается цена продажи товаров (работ, услуг) продавцом за де­нежные средства, которая может быть получена при обычных усло­виях ведения хозяйственной деятельности. Плательщик налога по требованию проверяющих налоговых служб обязан предоставить обоснование уровня таких цен.

Однако в законе отсутствует алгоритм расчета "обычной" це­ны. Поэтому в практике применяют разные подходы к ее определе­нию. В одних случаях это закупочная цепа для покупных ТМЦ, в других — средняя реализационная (продажная) стоимость конкрет­ного наименования товара, которая складывается на рынке в соот­ветствии со спросом и предложением (согласно прайс-листов или экспертных заключений специализированных организаций). Напри­мер, предприятие продало автомобиль, бывший и употреблении, своему учредителю (связанное лицо). Документальное обоснова­ние цены такого автомобиля может дать автомобильный эксперт (экспертное бюро). При этом им должны быть учтены марка и мо­дификация автомобиля, год выпуска, комплектация, физический и моральный износ, техническое состояние и другие факторы, влия­ющие на цену.

На наш взгляд, нельзя согласиться с мнением отдельных авто­ров, которые признают за обычные условия хозяйственной дея­тельности только условия при денежной форме расчетов, а бартер­ные исключают из "обычных" условий. Ведь на сегодняшний день для большинства наших предприятий именно бартер является обычной, а порой и единственной формой расчета. Это имеет зна­чение в случае продажи товаров по ценам ниже себестоимости.

На практике, конечно, цена за одну и ту же единицу товара мо­жет быть разной при разных формах расчетов. К примеру, постав­щик может на товар, который стоит 100 у.е. при расчете по "безналу" на условиях предоплаты предоставить скидку 10%, т.е. про­дать за 90 у.е. Если этот товар продается за наличные деньги, то размер скидки может быть выше.То есть, более обоснованно при установлении обычной цены исходить из аналогов, которые можно обосновать документально.

А теперь отметим, что такое "связанное лицо". В западной практике учета такое понятие применяется давно. Теперь и в учете наших предприятий и банков этот термин также применим.

Согласно закону о налогообложении прибыли предприятий (п. 1.26) **связанное лицо** — лицо, соответствующее какому-либо из приведенных признаков:

• юридическое лицо, которое осуществляет контроль над платель­щиком налога или контролируется таким плательщиком налога. Например, юридическое или физическое лицо, будучи учредите­лем другого юридического лица, является связанным лицом по отношению к учрежденному предприятию;

• физическое лицо или члены семьи физического лица, осуществ­ляющие контроль над плательщиком налога;

• должностное лицо плательщика налога, уполномоченное осуще­ствлять от имени плательщика налога юридические действия, а

также члены семьи должностного лица.

Под осуществлением контроля следует понимать владение наибольшей долей (паем, пакетом акции) уставного фонда пла­тельщика налога или управление наибольшим количеством голосов в руководящем органе такого плательщика налога, или владение долей уставного фонда не менее 20 процентов от размера устав­ного фонда плательщика налога. В каждом предприятии целесооб­разно утвердить перечень "связанных лиц" и контролировать рас­четы с ними.[9]

**Раздел 2.**

**Учет налогообложения Налогом на добавленную стоимость предприятия на примере ГАО “** **Предприятие Приднепровских магистральных нефтепроводов ”**

2.1 Технико экономическая характеристика Государственного Акционерного Общества “Предприятие Приднепровских магистральных нефтепроводов”

Государственное акционерное общество “Приднепровские магистральные нефтепроводы” (далее – ГАО “ПДМН”), основано соответственно Указа Президента Украины “О реформировании нефтегазового комплекса Украины” от 25 февраля 1998г. № 151/98, постановления Кабинета Министров Украины №747 от мая 1998г.”О создании Национального акционерной компании Нефтегаз Украины” и приказу Государственного комитета нефтяной , газовой и нефтеперерабатывающей промышленности Украины от 18.08.1998г. №185 путем государственного Предприятия Приднепровских магистральных нефтепроводов (ППДМН) в Государственное акционерное общество открытого типа.

Целью деятельности ГАО”ПДМН” является: обеспечение транспортировки нефти нефтеперерабатывающим заводам Украины и на экспорт в соответствии с потребностями народного хозяйства, получение прибыли и на этой основе реализации социальных интересов предприятия.

Целью деятельности ГАО “ПДМН” является:

* транспортировка нефти;
* прием нефти по количеству и качеству от нефтедобывающих предприятий и коммерческих структур, транспортировка ее по магистральным нефтепроводам, сдача нефти по количеству и качеству нефтеперерабатывающим заводам Украины и на экспорт;
* проектирование, строительство, ремонт и эксплуатации объектов трубопроводного транспорта;
* и другое.

“ППДМН” было создано в январе 1966 года. Сегодня это предприятие, обеспечивающее поставку нефти практически на все нефтеперерабатывающие заводы Украины и значительную долю экспорта российской нефти через Одесский (Украина) и Новороссийский (Россия) морские порты.

В состав предприятия входят нефтепроводы : Лисичанск-Кременчуг, Кременчуг-Снигиревка, Снигиревка-Одесса, Снигеревка-Херсон, Гнединицы-Глинская-Кременчуг, участки мощных нефтепроводов Самара-Лисичанск, Лисичанск-Техорецк, Мичуринск-Кременчуг- всего более двух тысяч километров.

Магистральные нефтепроводы предприятия построены из труб больших диаметров- до 1200 мм и оснащены перекачивающими насосными агрегатами производительностью до 12,5 тыс.куб.м./час единичной мощностью до 8 тыс. кВт. Резервуарный парк для приема и хранения нефти составляет более 500 тыс. куб. метров.

Все объекты магистральных нефтепроводов оснащены современными средствами автоматизации, телемеханизации, измерения количества и определения качества перекачиваемой нефти.

Оперативно-диспетчерское управление технологическими процессами транспортирования и поставок нефти осуществляются из центрального диспетчерского пункта в г. Кременчуге.

ГАО “ППДМН”- это :

- 2310 км магистральных нефтепроводов;

* 7 головных и 10 промежуточных нефтеперекачивающих станций;
* 5 резервуарных парков;
* 7 автоматизированных узлов учета нефти;
* 5059 км магистральных кабелей связи.

# В состав предприятия входят 4 районных нефтепроводных управления:

## Кременчугское;

Лисичанское;

Сумское;

Одесское;

а также:

## Ремонтно-строительное управление;

Южно-Украинское производственно-техническое управление связи.

Предприятие принимает российскую нефть от АО “Приволжские магистральные нефтепроводы”, АО “Магистральные нефтепроводы ”Дружба” а так же украинскую нефть от объединения “Укрнафта”.

Предприятие поставляет нефть:

Кременчугскому НПЗ;

## Херсонскому НПЗ;

Лисичанскому НПЗ;

Одесскому НПЗ;

Северо-Кавказскому УМН для экспорта через Новороссийск;

Одесской нефтебазе для экспорта через Одесский порт.

Большие протяженности и пропускная способность нефтепроводов, проходящих через различные экономические районы страны, их географическое положение позволяют решать задачи транспортировки нефти как внутри страны, так и экспортно-импортных поставок других стран.

**2.2** **Бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с НДС.**

В связи с введением новых Национальных стандартов и при условиях ввода в действие нового Плана счетов учет налога на добавленную стоимость и отображение предприятиями хозяйственных операций, связанных с НДС значительно отличаются.

Новый План счетов предусматривает такие субсчета, при помощи которых осуществляется учет НДС:

***641*** *“Расчеты по налогам”* (аналитический счет *“Расчеты по НДС”*);

***643*** *”Налоговые обязательства”;*

***644*** *“Налоговый кредит”*.

Субсчет ***641*** *“Расчеты по налогам”* *(“Расчеты по НДС“*) – балансовый, по дебету которого отображают суммы налогового кредита по НДС, на которые имеет право предприятие, по кредиту – суммы налогового обязательства по НДС.

Субсчет ***643*** *“Налоговые обязательства”* является балансовым и отвечает счету ***67/1*** *“Налоговые обязательства по НДС”* старого Плана счетов. По кредиту субсчета ***643...*** отображают суммы начисленного налогового обязательства по НДС в части отгруженной продукции, выполненных работ, предоставленных услуг, срок оплаты которого еще не наступил, в корреспонденции с дебетом счетов класса ***7*** *“Доходы и результаты деятельности”*. По дебету субсчета ***643...*** отображают суммы начисленного налогового обязательства по НДС, срок уплаты которого в бюджет наступил, в корреспонденции с кредитом счета ***641...***

Субсчет ***644*** *“Налоговый кредит”* является балансовым и отвечает счету ***67/2*** *“Налоговый кредит по НДС”* старого Плана счетов. По дебету этого субсчета отображают суммы НДС по полученным товарам (работах, услугах), стоимость которых относят на валовые расходы (или подлежит амортизации), но оплата по которым в этом отчетном периоде не осуществлена, или отсутствующие налоговые накладные независимо от факта оплаты за материалы и услуги. По дебету субсчет ***644...*** корреспондирует с кредитом счетов класса ***6*** *“Текущие обязательства”*. По кредиту субсчета ***644...*** отображают суммы НДС по оплаченным товарам, работам, услугам при наличии налоговых накладных, в корреспонденции с дебетом субсчета ***641...***

В конце отчетного периода сопоставляют обороты по дебету и кредиту субсчета ***641*** *“Расчеты по налогам” (“Расчеты с НДС”):*

если кредитовый оборот больший от дебетового оборота, то сумма разницы между ними значит сумму НДС, которая подлежит уплате в бюджет предприятием. Перечисление суммы НДС оформляется такой бухгалтерской записью:

     Д-т ***641*** *“Расчеты по налогам” (“Расчеты с НДС”)*

     К-т ***311*** *“Текущие счета в национальной валюте”*;

если дебетовый оборот больший от кредитового оборота, то сумма разницы между ними значит сумму НДС, которая подлежит возмещению из бюджета. Зачисление на счет предприятия сумм возмещения отображают такой бухгалтерской записью:

     Д-т ***311*** *“Текущие счета в национальной валюте”*

     К-т ***641*** *“Расчеты по налогам” (“Расчеты с НДС”).”*[11]

На рисунке Подана схема отображения НДС на счетах бухгалтерского учета.

Сумы налоговых обязательств по уплате налога на добавленную стоимость отображаются по кредиту счета *64* *"Расчеты по налогам"* субсчет 1 *"По налога на добавленную стоимость"* в корреспонденции со счетами:

*70*  *"Доходы от реализации" 71”Прочий операционный доход”,74”Прочие доходы”* - в случаях отгрузки готовой продукции, товаров, других материальных ценностей, передачи нематериальных активов, выполнения работ, услуг, в оплату за какие средства от покупателя на дату отгрузки (передачи, выполнения) предприятие не получило, а также в случаях получения наличных средств за товары и услуги;

***643*** *"Налоговых обязательства"* - в случаях зачисления на счета предприятия в учреждениях банков средств от покупателей (заказчиков) в оплату продукции, товаров, других материальных ценностей, нематериальных активов, работ, услуг, которые подлежат отгрузке (передаче, выполнению). После отгрузки предварительно оплаченной продукции, товаров, других материальных ценностей, передачи нематериальных активов, выполнения работ, услуг счет ***70*  *"****Доходы от реализации"* ***71****”Прочий операционный доход”,****74****”Прочие доходы”*дебетуется в корреспонденции со счетом ***643*** *"Налоговых обязательства"".*

**Дт 644 “Налоговый кредит” Кт Дт 643 “Налоговый обязательства” Кт**

Налоговый кредит, который подтвержден налоговыми накладными

Налоговый кредит, который не подтвержден налоговыми накладными

Налоговые обязательства , строк оплаты которых наступил

Сплачені налоговые обязательства списываются за счет дохода

**311 “Текущие счета**

**Дт 641 “Расчеты по налогам” Кт Дт в национальной валюте” Кт**

Налоговый кредит, который подтвержден налоговыми накладными

Налоговые обязательства , строк оплаты которых наступил

Сумма НДС, которая полежит возмещению из бюджету

Сумма НДС, которая полежит отчислению в бюджет

Сумма НДС, которая полежит возмещению из бюджету

Сумма НДС, которая полежит отчислению в бюджет

Рис. 2.1 Отображение НДС на счетах бухгалтерского учета.

Сумы налогового кредита с налога на добавленную стоимость, на которые предприятие имеет право уменьшить налоговое обязательство, отображаются по дебету счета *64* *"Расчеты по налогам"* субсчет 1 *"По налога на добавленную стоимость"*, в корреспонденции со счетами:

***63*** *"Расчеты с поставщиками и подрядчиками"*, ***374*** *"Расчеты по претензиям",* ***377*** *"Расчеты с различными дебиторами и кредиторами"* - в случаях получения сырья, материалов, товаров, других товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, выполнения работ, услуг к оплате их стоимости и в случаях получения отмеченных товарно-материальных ценностей (работ, услуг) за бартерным контрактом после отгрузки продукции, товаров, выполнения работ, услуг;

*311 "Расчетный счет в национальной валюте ", 312 " Расчетный счет в иностранной валюте ", 313 "Другие счета в банках", 601 "Краткосрочные кредиты в банка"* - в случаях предыдущей, к получению сырья, материалов, товаров, других материальных ценностей, нематериальных активов, выполнения работ, услуг, оплаты их стоимости. Одновременно на сумму налогового кредита кредитуется счет *64 "Расчеты по налогам"* субсчет *4 "Налоговый кредит"*, в корреспонденции с дебетом счетов *63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 681 "Расчеты по авансами полученными ", 37 "Расчеты с различными дебиторами и кредиторами"*. После получения сырья, материалов, товаров, других материальных ценностей, нематериальных активов, выполнения работ, услуг, стоимость которых оплачена раньше, дебетуется счет *64 "Расчеты по налогам"* субсчет *4 "Налоговый кредит",* вкорреспонденции с кредитом счетов *63, , 37..*

В случаях получения сырья, материалов, товаров, других товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, выполнения работ, услуг за бартерным контрактом к отгрузке продукции, товаров, выполнения работ, услуг сумма налога на добавленную стоимость с полученных ценностей отображается по дебету счета *64 "Расчеты по налогам"* субсчет *4 "Налоговый кредит",* в корреспонденции со счетом *63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 37 "Расчеты с различными дебиторами".* Одновременно такая же сумма отображается по дебету счета *64 "Расчеты по налогам"*, субсчет *3* *"Налоговые обязательства"*, в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "Налога на добавленную стоимость".

После отгрузки продукции, товаров, других материальных ценностей, нематериальных активов, выполнения работ, услуг за бартерным контрактом, за которым были раньше получены товарно-материальные ценности, выполнены работы, услуги, сумма налога на добавленную стоимость из операции по отгрузке продукции, товаров, выполнению работ, услуг отображается по дебету счета *70*  *"Доходы от реализации" 71”Прочий операционный доход”,74”Прочие доходы”* в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам"*, субсчет *3* *"Налоговые обязательства"*. Одновременно по дебету счета *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "Налога на добавленную стоимость", в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам"* субсчет *4 "Налоговый кредит",* отображается сумма налога на добавленную стоимость, на которую предприятие приобрело право уменьшить налоговое обязательство.

Выдача органам таможенного контроля налогового векселя на сумму налога на добавленную стоимость, которая взыскивается при ввозе (пересылании) основных средств, нематериальных активов, сырья, материалов, товаров, работ, услуг на таможенную территорию Украины, предприятием отображается по кредиту счета *62 "Краткосрочные векселя выданные", 51”Долгосрочные векселя выданные”* в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам"*, субсчет *3* *"Налоговые обязательства"*

В месяце, в котором налоговый вексель подлежит погашению, вексельная сумма отображается по дебету счета *62 "Краткосрочные векселя выданные", 51”Долгосрочные векселя выданные”* в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1 "Налога на добавленную стоимость".*

В месяце, следующем за месяцем погашение налогового векселя, вексельная сумма отображается по дебету счета *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "*Налога на добавленную стоимость*", в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам"*, субсчет *3* *"Налоговые обязательства".*

Если предприятием налоговый вексель оплачено к сроку его погашения, то в месяце оплаты векселя вексельная сумма отображается по дебету счета *64 "Расчеты по налогам"* и кредита счета *31* *"Счета в банках"* со включением одновременно к налоговому обязательству записями по дебету счета *62 "Краткосрочные векселя выданные", 51”Долгосрочные векселя выданные”* в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "*Налога на добавленную стоимость*" но к налоговому кредиту записями по дебету счета *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "*Налога на добавленную стоимость*", в корреспонденции со счетом *64 "Расчеты по налогам"*, субсчет *3* *"Налоговые обязательства "*.

Если после отгрузки основных средств, сырья, материалов, готовой продукции, товаров, передачи нематериальных активов, выполнения работ, услуг отмеченные ценности покупатель возвратил продавцу, или долг покупателя признано безнадежным, продавец на сумму сверх меры начисленного налога на добавленную стоимость уменьшает сумму налогового обязательства с отображением способом сторно по дебету счета *70*  *"Доходы от реализации" 71”Прочий операционный доход”,74”Прочие доходы”* и кредита счета *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "*Налога на добавленную стоимость*".

Покупатель в месяце, в котором приобретенные товарно-материальные ценности возвращены продавцу или долг признано безнадежным, увеличение налогового обязательства на сумму налога на добавленную стоимость отображает способом сторно по дебету счета *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "*Налога на добавленную стоимость*" и кредита счетов *63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"*, *685 "Расчеты с различными кредиторами".*

В случае когда предприятие осуществляет операции, которые освобождены от налогообложения или не является объектом налогообложения, суммы налога на добавленную стоимость, оплаченные (начисленные) в связи с приобретением сырья, материалов, товаров, других материальных ценностей, выполнением работ, услуг, стоимость которых включается в состав валовых затрат производства (обращения), но основных фондов и нематериальных активов, которые подлежат амортизации, отображаются по дебету счетов *12 "Нематериальные активы", 15 "Капитальные инвестиции"*, учета производственных запасов, товаров, затрат производства и обращения в корреспонденции с кредитом счетов *31 "Счета в банках", 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Краткосрочные векселя выданные", 51”Долгосрочные векселя выданные”, 685 "Расчеты с различными кредиторами"* и включением в валовые расходы.

При неоплачиваемой передаче основных средств, нематериальных активов, сырья, материалов, готовой продукции, товаров, выполнении работ, услуг сумма налога на добавленную стоимость, которая подлежит уплате в бюджет, отображается по дебету счета *949 "Другие затраты операционной деятельности"* в корреспонденции с кредитом счета *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "*Налога на добавленную стоимость*".

Сумы налога на добавленную стоимость, перечисленные в бюджет, отображаются по дебету счета *64 "Расчеты по налогам",* субсчет *1* "*Налога на добавленную стоимость*", в корреспонденции с кредитом счета *31 "Счета в банках"*, возмещение из бюджета сумм налогового кредита отображается обратными записями.

В регистрах бухгалтерского учета (журналах-ордерах, сведениях, машинограмах и других) сумма налога на добавленную стоимость должна выделяться в отдельную графу на основании должным образом оформленных документов (налоговых накладных, таможенных деклараций, товарных чеков, других расчетных или платежных документов).[2]

**2.3 Порядок учета НДС на предприятии ГАО “ПДМН”**

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, на предприятии используются следующие счета:

*64 "Расчеты по налогам"*, субсчет 3 *"Налоговые обязательства". 64 "Расчеты по налогам ",* субсчет *4 "Налоговый кредит" 64 "Расчеты по налогам”, 1*субсчет *" налог на добавленную стоимость"*,.

На предприятии принят способ начислений (метод счетов-фактур, или метод по отгрузке) на основе предъявления по­купателю (заказчику) расчетных документов, таким образом соответствующие операции и бухгалтерские проводки находят отражение в следующем порядке:

1. Списываются затраты по производству и реализации продук­ции (работ, услуг):

Д-т ***901*** - К-т ***26***

2. Отражается реализация продукции (работ, услуг) по предъяв­лении

покупателю (заказчику) расчетных документов — счет ***361*** *“Рас­четы с покупателями и заказчиками”:*

Д-т ***361*** - К-т ***701***

3. Оплачиваются предъявленные расчетные документы за реа­лизованную продукцию (работы, услуги):

# Д-т 311 - К-т 36

4. Отражается доход от реализации продукции (работ, услуг):

Д-т ***701***- К-т ***79***

5. Списываются убытки:

Д-т ***79*** - К-т ***701***

Бартерные сделки при учете реализации по методу начисле­ний отражаются посредством следующих бухгалтерских проводок:

1. Поступление товаров (выполнение работ, услуг):

а) оприходование поступивших товарно-материальных ценнос­тей на склад с определением задолженности поставщикам:

Д-т ***112***- К-т ***63, 371***

б) зачет задолженности поставщикам за отгруженные ими това­ры и задолженности покупателей за отгруженные им товары:

Д-т ***63, 371*** - К-т ***361***

2. Отгрузка товаров:

а) отражение реализации продукции (работ, услуг) по предъяв­лении документов:

Д- ***361,*** - К-т ***70***

б) списание затрат отгруженных материалов и товаров на счет реализации:

Д-т ***901*** — К-т ***112, 26*** *“Товары”*

При определении налогооблагаемой базы налога на добавлен­ную стоимость вычитаются поступившие от покупателей (заказ­чиков) суммы НДС. Эти суммы исключаются из общего объема- реализации на основании отражения указанного налога на соответствующих счетах и списания их по дебету счета реализации (*46*):

Д-т ***701*** - К-т ***641*** *(НДС)*

Если предприятие:

— получает предоплату (аванс) под поставку товарно-матери­альных ценностей либо под выполнение работ (услуг);

— получает оплату продукции и работ, произведенных для за­казчиков по частичной готовности,

вся сумма, указанная в документах по полученным авансам, отражается так:

Д-т 3***1*** — К-т ***681****“Расчеты по авансам полученным”*.

НДС,. исчисленный по установленной ставке на сумму авансов, отражается так:

Д-т ***643*** — К-т ***641,*** субсчет *“Расчеты по НДС”.*

После реальной отгрузки продукции, выполнения работ (ус­луг), за которые был получен аванс, отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг):

Д-т ***361***— К-т ***70****“Доход от реализации продукции (работ, услуг)”*

Д-т ***681***— К-т ***361***

Предприятия могут осуществлять следующие действия:

вкладывать товарно-материальные ценности, основные средст­ва и нематериальные активы в уставные фонды других предприятий;

осуществлять их безвозмездную передачу (НДС в этом случае уплачивает передающая сторона);

списывать основные средства из- хозяйственного оборота по причине неудовлетворительного физического состояния до момента полного списания уплаченного при их приобретении (строительст­ве) НДС.

В этих случаях разница между суммой уплаченного НДС и суммой, зачтенной при определении НДС, подлежащего взносу в бюджет, списывается за счет собственных источников предприятия, а в случае реализации — за счет средств, полученных от покупателя.

Если произошли порча или хищение товарно-материальных ценностей и малоценных и быстроизнашивающихся предметов до отпуска их в производство (эксплуатацию), сумма уплаченного при их приобретении НДС списывается с кредита счета ***68*** в порядке, установленном для списания недостач материальных ценностей.

Если при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от НДС, используются товары (работы, услуги), на которые НДС начислен, то его сумма списывается на дебет счетов учета затрат на производство (***23*** *“Основное производство”*, ***91*** *“общепроизводственные затраты”* и др.), а по основным средствам и нема­териальным активам учитывается вместе со стоимостью их приобре­тения.

. Кредитовое сальдо счета ***641***, субсчет *“Расчеты по НДС”,* пере­числяется в бюджет и отражается в учете по дебету субсчета указан­ного счета в корреспонденции с кредитом счета ***31*** *“Счета в банках”*:

Д-т ***641***, субсчет *“Расчеты по НДС”* — К-т ***31***.

**2.4Порядок заполнения, налоговой накладной, ведения книг учета приобретения и продажи товаров (работ, услуг), порядокзаполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость**

**Порядок заполнение налоговой накладной**

Налоговую накладную составляет лицо, которое зарегистрировано как налогоплательщик в налоговом органе и которой присвоен индивидуальный налоговый номер налогоплательщика на добавленную стоимость.

Порядковый номер налоговой накладной отвечает порядковому номеру книги учета продажи товаров (работ, услуг).

При составлении налоговой накладной филиалом или структурным подразделением налогоплательщика порядковый номер налоговой накладной устанавливается с учетом присвоенного кода (номера, шифра) и определяется числовым значением через дробь. В числителе номера налоговой накладной проставляется порядковый номер, а в знаменателе - код (номер, шифр).

Оплаченная (начисленная) сумма налога на добавленную стоимость в налоговой накладной должна отвечать сумме налоговых обязательств по продаже товаров (работ, услуг) продавца в книге учета продажи товаров (работ, услуг).

Налоговая накладная считается недействительной в случае ее заполнения другим лицом, чем указанной в **пункте 2** данного **Порядка**, или в случае нарушения лицом, которое указано в **пункте 2** этого **Порядка,** требований отмеченного Порядка или ее несоответствия фактическим налоговым обязательством, заявленным продавцом.

Налоговая накладная складывается в двух экземплярах (оригинал и копия) в момент возникновения налоговых обязательств продавца, т.е. на дату осуществления любого из событий, которая произошла раньше, в соответствии с требованиями **пункта 7.3 "Дата возникновения налоговых обязательств" статьи 7 Закона Украины о НДС[1]** но **статьи 10 Указа Президента Украины [5]**. При этом в верхней левой части налоговой накладной делаются соответствующие отметки (ненужное выделяется пометкой **"Х"**).

Оригинал налоговой накладной предоставляется покупателю товаров (работ, услуг) по его требованию.

Отмеченный документ хранится покупателем вместе с расчетными, платежными документами с приобретения товаров (работ, услуг) в порядке и в течение срока, определенного для хранения учетных налоговых документов и обязательств с уплаты налогов.

Налоговая накладная дает право покупателю, зарегистрированному как налогоплательщик, на включение в налоговый кредит расходов по уплате налога на добавленную стоимость.

Копия налоговой накладной остается у продавца товаров (работ, услуг) как отчетный расчетный налоговый документ и хранится в порядке и в течение срока, предусмотренного законодательством для обязательств с уплаты налога.

Налоговая накладная выдается в случае продажи товаров (работ, услуг) покупателю по его требованию. В любом случае выдается товарный чек, другой расчетный или платежный документ, который подтверждает передачу товаров (работ, услуг) и (или) принятие платежа с указанием суммы налога.

Для операций, которые облагаются налогом или освобождены от налогообложения, складываются отдельные налоговые накладные, т.е., при одновременной продаже одному покупателю как налогооблагаемых товаров (работ, услуг), так и таких, которые освобождены от налогообложения, продавец составляет отдельные налоговые накладные (не допускается заполнение в одной накладной одновременно **графы 10 и граф 7, 8 и 9**).

В случае продажи товаров (работ, услуг), освобождение от налогообложения которых предусмотрено **статьей 5 Закона**, в налоговой накладной в **разделе V**I и **графе 10** делается пометка **"Без НДС"** с обязательной посылкой на соответствующий пункт данной статьи.

В случае продажи товаров (работ, услуг), налогообложение которых предусмотрено статьей 6 Закона **по нулевой ставке**, в **разделе VI и графах 8 и 9** делается пометка **"..."**.

К **разделу И** налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров (работ, услуг), а именно:

**графа 2** - дата возникновения налогового обязательства у продавца, т.е. осуществление любого из событий, которое произошло раньше, в соответствии с требованиями **пункта 7.3 "Дата возникновения налоговых обязательств" статьи 7 Закона**;

**графа 3** - номенклатура поставки товаров (работ, услуг);

**графа 4** - единица измерения товаров (работ, услуг) - грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л и тому подобное;

**графа 5** - количество (объем, объем) поставки товаров, выполнение работ, предоставление услуг;

**графа 6** - цена продажи единицы продукции без учета налога на добавленную стоимость;

**графа 7** - база налогообложения товаров (работ, услуг), которые подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость по ставке **20 %;**

**графа 8** - база налогообложения при осуществлении операций на таможенной территории Украины товаров (работ, услуг), которые подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке (**пункты 6.2.5 - 6.2.8 статьи 6 Закона**);

**графа 9** - база налогообложения при осуществлении экспортных операций, которые подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке (пункт 6.2 статьи 6 Закона);

**графа 10** - база налогообложения товаров (работ, услуг), которые освобождены от налогообложения соответственно до **статьи 5 Закона**;

**графа 11** - общая сумма средств, которая подлежит оплате.

К **разделу II** налоговой накладной вносятся все данные по товаротранспортних расходам продавца согласно договору, которые не входят в договорную (контрактной) стоимость товаров.

К **разделу III** налоговой накладной вносятся данные по обратной (залоговой) таре. Стоимость тары определяется в контракте как обратная (залоговая) и не включается в базу налогообложения, а указывается в **графе 11** как общая сумма средств, которые подлежат уплате.

Налоговая накладная выписывается на каждую полную или частичную поставку товаров (работ, услуг). В случае, когда частица товара (работы, услуги) не содержит отделенной стоимости, перечень (номенклатура) частично поставленных товаров указывается в **дополнении N 1 к налоговой накладной** и в полной стоимости учитывается в налоговой накладной и общих налоговых обязательствах (дополнение N 1 выписывается в двух экземплярах, с которых оригинал выдается покупателю товаров (работ, услуг), а копия остается у продавца товаров (работ, услуг).

В случае осуществления продажи товаров (работ, услуг), поставка которых имеет непрерывный или ритмичный характер при постоянных связях с покупателем, покупателю может быть выписанная сводная налоговая накладная, выходя с определенной в договоре периодичности оплаты поставленной продукции (1 раз на пять дней; 1 раз на десять дней и тому подобное), но не реже одного раза на месяц и не позже последнего дня месяца. При этом к сводной налоговой накладной обязательно прибавляется реестр товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, согласно которым осуществлена поставка товаров (работ, услуг).

Все составленные экземпляры налоговой накладной подписываются лицом, уполномоченным налогоплательщиком осуществлять продажу товаров (работ, услуг), но скрепляются печаткой такого налогоплательщика - продавца. Налоговая накладная не подписывается покупателем товаров (работ, услуг) и не скрепляется его печаткой.

Накладная не выписывается, если объем разовой продажи товаров (работ, услуг) не превышает двадцати гривен, в случае продажи транспортных билетов и при выписывании гостиничных счетов.

При этом основанием для увеличения суммы налогового кредита является товарный чек, другой расчетный или платежный документ.

В случае когда после продажи товаров (работ, услуг) осуществляется любое изменение суммы компенсации за продажу товаров (работ, услуг), включая перерасчет в случаях возврата проданных товаров или права собственности на такие товары, продукцию, а также в связи с признанием долга покупателя безнадежным в порядке, определенном законодательством Украины, налог, начисленный в связи с такой продажей, перечисляется в соответствии с изменениями базы налогообложения. При этом продавец уменьшает сумму налогового обязательства на сумму сверх меры начисленного налога, а покупатель соответственно увеличивает сумму налогового обязательства на такую же сумму в период, в течение которого была уменьшена сумма компенсаций продавцу. В обратном порядке происходит просмотр сумм налоговых обязательств при увеличении суммы компенсации продавцу. При этом продавец товаров (работ, услуг) выписывает расчет корректирования количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной в двух экземплярах по форме согласно **дополнению N 2 к налоговой накладной**.

Расчет корректирования количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (далее в тексте - расчет корректирования) может печататься полиграфическим способом, при помощи компьютера или другим методом.

Расчет корректирования складывается в двух экземплярах.

Оригинал расчета корректирования предоставляется покупателю товаров (работ, услуг). Копия остается у продавца.

Расчет корректирования дает право покупателю, зарегистрированному как налогоплательщик, на увеличение уменьшение ли налогового кредита с соответствующим дальнейшим корректированием налогового обязательства с обязательным отображением отмеченных коригувань в книге учета приобретения с отрицательным позитивным значением ли.

На титульном листе расчета корректирование указывается, к какой налоговой накладной и по какому договору вносятся изменения.

Расчет корректирования складывается исключительно продавцом - лицом, которое является налогоплательщиком, филиалом или структурным подразделением, которому делегировано право выписки налоговой накладной (в соответствии с **пунктом 2 этого Порядка**), а также лицом, которое ведет учет результатов во время выполнения договоров о совместной деятельности и ответственная за удержание и внесение налога в бюджет, с обязательным включением отмеченных корректировок в изменение налоговых обязательств и одновременным отображением в книге учета продажи с отрицательным позитивным значением ли.

Продавцом присваивается номер расчета корректирования, который имеет вид дроби, числитель которого отвечает порядковому номеру расчета, который регистрируется в отдельном журнале, а знаменатель - номеру налоговой накладной.

Например: 5/177, где:

5 - порядковый номер расчета;

177 - номер налоговой накладной.

Показатели в **графах 6, 7, 9 - 15** расчета корректирования заполняются в стоимостном выражении в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

В **графе 6** указывается фактическая цена без учета налога на добавленную стоимость, за которой раньше была осуществлена поставка.

В **графе 7** указывается сумма разницы между ценой договоренности без налога на добавленную стоимость и фактической ценой без налога на добавленную стоимость, за которой осуществлена поставка. [4] (приложение Б ).

**Порядок ведения книги учета приобретения товаров (работ, услуг)**

Внедрение книги учета приобретения обусловлено требованиями пункта **7.2.8 статьи 7 Закона Украины о НДС.**

Книга учета приобретения - это книга, которая ведется лицами, зарегистрированными как налогоплательщики на добавленную стоимость.

Во время выполнения договоров о совместной деятельности книга учета приобретения ведется лицом, которое ведет учет результатов такой деятельности и ответственная за удержание и внесение налога в бюджет.

Книга учета приобретения товаров (работ, услуг) должна быть прошнурована и пронумерована, зарегистрирована в государственной налоговой администрации (инспекции) по месту регистрации налогоплательщика на добавленную стоимость или лица, которая ведет учет результатов во время выполнения договоров о совместной деятельности и ответственная за удержание и внесение налога в бюджет. Дата начала ведения такой книги и дата ее окончания подтверждаются подписью руководителя и главного бухгалтера; ежемесячные и в соответствующих случаях ежеквартальные итоги подтверждаются подписью лица, ответственной за ведение книги, но подписью главного бухгалтера.

При этом в случае ведения книг учета приобретения филиалами и другими структурными подразделениями плательщика (в соответствии с пунктом 2 этого Порядка) номер для отмеченных книг присваивается с учетом установленного для этих филиалов и других структурных подразделений кода (номера, шифра) и определяется числовым значением через дробь: в числителе проставляется порядковый номер книги, а в знаменателе - код (номер, шифр).

Лицо, которое ведет учет результатов во время выполнения договоров о совместной деятельности и ответственная за удержание и внесение налога в бюджет, ведет отдельные книги учета приобретения с отмеченной деятельности и отдельно - с деятельности, которая не принадлежит к общей.

В случае, когда учет приобретенных товаров (работ, услуг) ведется при помощи компьютера, ежедневный учет операций складывается в форме журнала и по такой же форме, как и книга учета приобретения, пронумеровывается, подписывается ответственным лицом. Данные с ежедневного учета операций заносятся в книгу учета приобретения одной строкой общим итогом за день.

В книге учета приобретения отдельно учитываются операции, связанные с приобретением товаров (работ, услуг), с правом включения в налоговый кредит и без права включения в налоговый кредит сумм налога на добавленную стоимость.

Отдельно ведется учет операций, стоимость которых не включается в состав валовых затрат производства (обращения) или не подлежит амортизации, а также по товарам (работах, услугах), приобретенным как на таможенной территории Украины, так и ввезенных из-за ее границ.

Отдельно учитываются операции, связанные с приобретением импортных товаров, на которые оформляется налоговый вексель.

Книга учета приобретения содержит в себе порядок учета операций и определяет основание для возможности отнесения к налоговому кредиту сумм налога на добавленную стоимость, оплаченных (начисленных) продавцу в отчетном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг).

Учет приобретенных товаров (работ, услуг) на таможенной территории Украины у лица, которые зарегистрированы как налогоплательщики на добавленную стоимость, ведется исключительно на основании налоговой накладной.

Учет приобретенных товаров (работ, услуг) на таможенной территории Украины у лица, которые не зарегистрированы как налогоплательщики на добавленную стоимость, ведется на основании товарного чека, другого расчетного или платежного документа, что подтверждает передачу товаров (работ, услуг) и проведение расчетов.

Примечание: Продажа товаров (работ, услуг) лицом, которое не зарегистрировано как налогоплательщик, сопровождается товарным чеком, в котором отображена конечная стоимость товара (работ, услуг) без дополнительного начисления налога на добавленную стоимость.

Учет в книге приобретения товаров, ввезенных (пересланных) на таможенную территорию Украины, проводится покупателем (импортером) на основании должным образом оформленной грузовой таможенной декларации при условии уплаты налога на добавленную стоимость таможенным органам или оформление и погашение векселя с учетом требований пункта 11.5 статьи 11 Закона [1].

Лицо, которое получает от нерезидента работы (услуги) для их использования или потребления на таможенной территории Украины, проводит учет таких работ, услуг на основании оформленного двумя сторонами документа, которое удостоверяет факт выполнения этих работ, услуг.

В случае когда после продажи товаров (работ, услуг) осуществляется любое изменение суммы компенсации за продажу товаров (работ, услуг), включая перерасчет в случаях возврата проданных товаров или права собственности на такие товары продавцу, то исключительно продавцом складывается расчет корректирования количественных и стоимостных показателей к ранее выписанной накладной по форме согласно **дополнению N 2 к налоговой накладной**. (приложение Б)

Расчет корректирования количественных и стоимостных показателей является документом, который предоставляет право (основание) покупателю вносить изменения к раньше включенным в объем налогового кредита, полученного на основании налоговых накладных, любых расходов по уплате налога.

Особенности заполнения некоторых граф книги учета приобретения товаров (работ, услуг) ( приложение В):

При закупке товаров (работ, услуг) покупатель **в графе 1** книги учета приобретения обязан записать порядковый номер документа, который удостоверяет факт закупки товаров (работ, услуг), но перенести его порядковый номер на отмеченный расчетный документ.

В **графе 2** указывается дата получения налоговой накладной.

В случае ввоза товаров из-за границ таможенных границ Украины в **графе 2** проставляется дата оформления грузовой таможенной декларации.

В случае получения от нерезидентов работ (услуг) для их использования или потребления на таможенной территории Украины в **графе 2** проставляется дата списания средств с расчетного счета плательщика в оплату таких работ (услуг) или дата оформления документов, которые удостоверяют факт выполнения таких работ (услуг) нерезидентом.

В случае получения товаров (работ, услуг) от лица, которое не является налогоплательщиком на добавленную стоимость, в графе 2 проставляется дата выписки товарного чека, другого расчетного или платежного документа, что подтверждает передачу товаров (работ, услуг) и (или) принятие платежа без начисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

В **графе 3** проставляется номер налоговой накладной.

В **графе 4** указывается название предприятия-продавца.

В случае приобретения товаров (работ, услуг) за границами таможенных границ Украины - проставляется страна нерезидента и название нерезидента.

В **графе 5** указывается индивидуальный налоговый номер налогоплательщика на добавленную стоимость.

В случае когда товары приобретенные **у нерезидента** или в лица, которая не зарегистрирована как налогоплательщик, в графе 5 делается пометка **"Х".**

В **графе 6** указывается сумма по налоговым векселям, срок оплаты которых наступил (по векселям, погашенным в отчетном периоде), какая включается в сумму налоговых обязательств.

В **графе 7** указывается стоимость (с учетом расходов, предусмотренных пунктом 4.3 статьи 4 Закона) без налога на добавленную стоимость импортированных в течение отчетного периода товаров, уплата налога на добавленную стоимость по которой отсрочена путем оформления налогового векселя (пункт 11.5 статьи 11 Закона).

В **графе 8** указывается сумма налога на добавленную стоимость по оформленным в отчетном периоде векселям (**графа 7 х 20 %**).

В **графе** 9 указывается стоимость работ (услуг) без налога на добавленную стоимость, полученных от нерезидента (последний абзац пункта 4.3 статьи 4 Закона).

В **графе 10** указывается сумма налога на добавленную стоимость по работам (услугах), полученным от нерезидента, которая подлежит уплате налогоплательщиком (**графа 9 х 20 %**). После уплаты отмеченной суммы налога по налоговым обязательствам с работ, полученных от нерезидента, у покупателя возникает право на налоговый кредит.

В **графе 11** указывается стоимость приобретенных товаров на таможенной территории Украины и импортированных с правом включения в налоговый кредит или без такого. Отмеченная сумма указывается без налога на добавленную стоимость и отвечает размеру сумм, предусмотренных в **графах (13 + 14 + 15 + 16 + 18 (без НДС) + 19 + 20 + 21 (без НДС) + 22 (без НДС) + 23 + 24 (без НДС) + 25 (без НДС).**

В **графе 13** указывается стоимость приобретенных на таможенной территории Украины товаров (работ, услуг), стоимость которых относится в состав валовых затрат производства (обращения), но приобретенных для целей осуществления операций, налогооблагаемых **по ставке 20 % или 0 %.**

В **графе 14** указывается стоимость импортированных товаров (работ, услуг), стоимость которых относится в состав валовых затрат производства (обращения), но приобретенных для целей осуществления операций (налогооблагаемых по ставке 20 % или 0 %), уплата налога на добавленную стоимость по которой проведена при таможенном оформлении.

В **графе 15** указывается сумма налогового векселя, погашенного в предыдущем отчетном периоде, который дает право на включение в налоговый кредит в текущем отчетном периоде, по товарам (приобретенных для целей осуществления операций, налогооблагаемых по ставке 20 % или 0 %), уплата налога на добавленную стоимость по которой проведена при таможенном оформлении.

**Графа 16** заполняется в случаях наличия любых изменений компенсации за продажу товаров (работ, услуг) на основании полученного от продавца расчета корректирования количественных и стоимостных показателей.

**В случае возврата** продавцу ранее проданных им товаров или возврата средств из-за просмотра цен (в сторону их снижения) в графе 16 покупателем указывается сумма **со знаком (-)**. На отмеченную сумму в отчетном периоде уменьшается размер налогового кредита, соответственно увеличивается размер налогового обязательства.

В случае, когда между продавцом и покупателем проводится **корректирование сумм** из-за просмотра цен (**в сторону их увеличения**), в графе 16 указывается сумма **со знаком (+)**. На отмеченную сумму в отчетном периоде увеличивается размер налогового кредита, соответственно уменьшается размер налогового обязательства.

В **графе 17** указывается сумма налога на добавленную стоимость, которая оплачена (начисленная) за приобретенные товары, выходя из базы налогообложения, указанные в соответствующих **сроках 13, 14 ли, 15 ли, 16 ли.**

В **графе 18** указывается стоимость приобретенных с налогом на добавленную стоимость на таможенной территории Украины товаров (работ, услуг), которые относятся в состав валовых расходов и подлежат амортизации (приобретенное для целей осуществление операций, которые не подлежат налогообложению (пункт 3.2 статьи 3 Закона) и тех товаров (работ, услуг), которые освобождены от налогообложения (статья 5 Закона).

В **графах 19 - 20** указывается стоимость приобретения **без налога на добавленную стоимость** на таможенной территории Украины товаров, стоимость которых относится в состав валовых расходов и которые подлежат амортизации (приобретенное для целей осуществление операций, которые подлежат налогообложению (графа 19) и согласно пункту 3.3 статьи 3 и статьей 5 Закона не облагаются налогом или (или) освобожденные от налогообложения налогом на добавленную стоимость (графа 20).

В **графе 21** указывается стоимость приобретенных с налогом на добавленную стоимость импортных товаров, которые относятся в состав валовых расходов и подлежат амортизации (приобретенное для целей осуществление операций, которые не подлежат налогообложению (**пункт 3.2 статьи 3 Закона**), и тех товаров (работ, услуг), которые освобождены от налогообложения (статья 5 Закона). Сумма налога на добавленную стоимость по таким товарам оплачена при таможенном оформлении.

В **графе 22** указывается стоимость приобретенных с налогом на добавленную стоимость импортных товаров, которые относятся в состав валовых расходов и подлежат амортизации (приобретенное для целей осуществление операций, которые не подлежат налогообложению (пункт 3.2 статьи 3 Закона), и тех товаров (работ, услуг), которые освобождены от налогообложения (статья 5 Закона). Сумма налога на добавленную стоимость по таким товарам оплачена путем выдачи налогового векселя органам таможенного контроля.

В **графе 2**3 указывается стоимость без налога на добавленную стоимость приобретенных импортных товаров, определенных пунктами 5.1 и 5.3 статьи 5 Закона, **кроме подакцизных товаров**.

В связи с тем, что Книга приобретения имеет большое количество граф и сложную структуру, для удобства представим порядок ее заполнения в виде алгоритма.(см. Приложение. Д, Е )

Перед тем как рассмотреть образец заполнения Книги приобретения, пользуясь представленным алгоритмом, необходимо внимательно его изучить. Особое внимание следует обратить на то, что в Книге приобретения, а соответственно и в алгоритме отражается не только налоговый кредит, но и налоговые обязательства, а также «отсроченный» налоговый кредит. Для отражения налогового обязательства и налогового кредита в Книге приобретения предназначены графы с 7-ой по 10-ую. [21]

**Порядок ведения книги учета продажи товаров (работ, услуг)**

Книга продажи является одним из основных элементов по учету налоговых обязательств по НДС Наличие и ведение книги обусловлено пп. 7.2.8 Закона Украины от 03.04.97 г № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость», с изменениями и дополнениями (далее – Закон № 168), а форма и порядок ее заполнения определены приказом ГНАУ от 30 05.97 г. № 165 «Об утверждении форм налоговой накладной, книги учета приобретения и книги учета продажи товаров (работ, услуг), порядка их заполнения», зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 23.06.97 г. под № 233/2037, с изменениями и дополнениями (далее – Приказ № 165).

В соответствии с нормами Закона № 168 и Приказа № 165 у продавца при продаже товаров (работ, услуг) чаще всего возникают налоговые обязательства. При этом записи в Книге продажи производятся независимо от того, возникают по этой операции налоговые обязательства или нет и выписывается ли при этом налоговая накладная (или факт продажи оформляется другими документами) Продавец в случаях, предусмотренных Законом № 168, выписывает налоговую накладную в двух экземплярах и выдает покупателю первый экземпляр, оставив себе второй. Таким образом, у каждой из сторон будет в наличии два тождественных экземпляра.

Книга учета продажи - это книга, которая ведется лицами, зарегистрированными как налогоплательщики на добавленную стоимость.

Книга учета продажи товаров (работ, услуг) должна быть прошнурована и пронумерована, зарегистрирована в государственной налоговой администрации (инспекции) по месту регистрации налогоплательщика на добавленную стоимость или лица, которая ведет учет результатов во время выполнения договоров о совместной деятельности и ответственная за удержание и внесение налога в бюджет. Дата начала ведения такой книги и дата ее окончания подтверждается подписью руководителя и главного бухгалтера; ежемесячные и в соответствующих случаях ежеквартальные итоги подтверждаются подписью лица, ответственной за ведение книги, но подписью главного бухгалтера.

В книге учета продажи ведется отдельный учет операций по продаже товаров (работ, услуг), по которым возникают и не возникают налоговые обязательства.

Отдельно учитываются товары (работы, услуги), продажа которых осуществляется на таможенной территории Украины лицам, которые являются налогоплательщиками, но конечным потребителям (лицам, которые не являются налогоплательщиками на добавленную стоимость и населению), а также отдельно ведется учет продажи товаров (работ, услуг) на экспорт.

В книге учета продажи товаров (работ, услуг) отдельно учитываются операции, связанные с продажей товаров (работ, услуг), которые облагаются налогом налогом по ставкам 20 % или 0 %, освобожденных от налогообложения, тех, которые не являются объектом налогообложения как для лиц - налогоплательщиков на добавленную стоимость, так и тех лиц, которые не зарегистрированы как налогоплательщики на добавленную стоимость.

В случае когда после продажи товаров (работ, услуг) осуществляется любое изменение суммы компенсации за продажу товаров (работ, услуг), такие операции учитываются также отдельно.

Книга учета продажи товаров (работ, услуг) содержит в себе порядок учета операций по продаже и определяет основание для возможности отнесения к налоговым обязательствам сумм налога на добавленную стоимость, начисленных в составе цены покупателю в отчетном периоде в связи с продажей товаров (работ, услуг), как собственного производства, так и приобретенных для их дальнейшей продажи.

Учет продажи товаров (работ, услуг) продавцом проводится в книге продажи учета товаров (работ, услуг) в момент возникновения налоговых обязательств, дата возникновения которых определена пунктом 7.3 статьи 7 Закона[1] и статьей 10 Указа Президента Украины[5].

В случае продажи товаров за наличные денежные средства со следующей выдачей покупателю товарного чека датой возникновения налогового обязательства у продавца является дата оприходования средств в кассе налогоплательщика. Операции в книге продажи товаров (работ, услуг) учитываются датой, которая отмечена на товарном чеке.

В случае, когда по бартерным операциям продавец отгружает товары, по которым не состоялось проведение заключительной (балансирующей) операции, в книге учета продажи товаров (работ, услуг) отмеченная операция регистрируется датой отгрузки этих товаров.

Особенности заполнения некоторых граф книги продажи товаров (работ, услуг) ( приложение Ж):

Лица, которые зарегистрированы как налогоплательщики на добавленную стоимость, в момент возникновения налоговых обязательств, независимо от факта, что произошло раньше - отгрузка товаров (работ, услуг) зачисление ли средств от покупателя (заказчика) на банковский счет налогоплательщика как оплата товаров (работ, услуг), которые подлежат продаже, к **графам 2 - 5** книги учета продажи товаров (работ, услуг) переносят соответствующие реквизиты налоговой накладной.

В случае продажи **за наличные** товаров (работ, услуг) без выписки налоговой накладной конечным потребителям (населению и лицам, которые не зарегистрированы как налогоплательщики ):

- в **графах 1 и 2** относится пометка **"Х"**;

- в **графе 4** вносится пометка **"конечное потребление"**;

- в **графе 5**, на основании данных товарных чеков, в соответствии с показателями ЕККА вносится ежедневный итог объемов проданных товаров;

- в **графах 6 - 17** указываются соответствующие суммы объема продажи с ежедневных кассовых отчетов, за исключением сумм, оплаченных покупателями, зарегистрированными как налогоплательщики и которым была выдана налоговая накладная, данные которых обязательно отдельной строкой заносятся в книгу учета продажи товаров (работ, услуг);

- ведение учета операций, которые подлежат налогообложению освобожденным ли от налогообложения, является обязательным: в **графах 7, 11 - 15, 18 - 19** указываются суммы с кассового отчета.

В **графе 6** указываются общие объемы продажи, осуществленных как с учетом налога на добавленную стоимость по ставкам в размерах 20% или 0%, так и тех, которые в соответствии со статьей 5 Закона освобожденные от налогообложения и не является объектом налогообложения, а именно: **графа 7 + графа 15**.

В **графе 20**, в случае возврата покупателем ранее проданных товаров, права собственности на такие товары продавцу проведение ли **корректирования сумм** из-за просмотра цен (**в сторону их уменьшения**), в отмеченной графе указывается объем средств, которые возвращаются продавцом покупателю за возвращенные товары, соответственно ли указывается сумма, которая возвращается покупателем продавцу из-за снижения цен; отмеченная сумма в таком случае указывается **со знаком (-).**

При этом в **графе 21** указывается **со знаком (-)** сумма налога на добавленную стоимость, **на которую уменьшается налоговое обязательство** продавца товаров (графа 20 х 20 %).

В случае, когда между продавцом и покупателем проводится корректирование сумм из-за просмотра цен (в сторону их увеличения), в графе 20 указывается с позитивным значением сумма, которую покупатель доплачивает продавцу за ранее осуществленную продажу товаров (работ, услуг). При этом в **графе 22** указывается **со знаком (+)** сумма налога на добавленную стоимость, **на которую увеличиваются налоговые обязательства** продавца. [4]

В связи с тем, что Книга продажи имеет достаточно большое количество граф и сложную структуру, для удобства представим порядок ее заполнения в виде алгоритма**.** (Приложение З, К )

**Определяя дату возникновения налоговых обязательств, необходимо помнить о следующих особенностях:**

– в случае продажи товаров за наличные денежные средства с последующей выдачей покупателю товарного чека датой возникновения налогового обязательства у продавца является дата получения средств последним. При этом операции в Книге продажи учитываются по дате, указанной на товарном чеке;

– в случае если предприниматель получил предоплату за товар (работу, услугу), в Книге продажи такие операции учитываются по дате поступления средств к предпринимателю, в том числе и на расчетный счет или же по дате инкассации наличных денежных средств банковским учреждением, обслуживающим налогоплательщика;

– в случае если по бартерным операциям продавец отгружает (получает) товары, по которым не проведена заключительная (балансирующая) операция, в Книге продажи данная операция регистрируется датой отгрузки (получения) этих товаров;

– в случае продажи товаров (работ, услуг) с оплатой за счет бюджетных средств налоговые обязательства возникают и регистрируются в Книге продажи по дате поступления таких средств на расчетный счет продавца или получения им соответствующей компенсации в любом другом виде.

Следует обратить внимание на тот факт, что согласно Порядку ведения книги учета продажи товаров (работ, услуг) порядковый номер налоговой накладной должен совпадать с порядковым номером регистрации такой накладной в Книге продажи, а начисленная сумма НДС в накладной – сумме налоговых обязательств по продаже товаров (работ, услуг) продавца, отраженных в Книге продажи. На практике эти номера могут не совпадать.

В случае если после продажи товаров (работ, услуг) осуществляется любое изменение суммы компенсации за продажу товаров (работ, услуг) (изменяются цена, количество товара, осуществляется возврат товара), продавец должен выписать Расчет корректировки к налоговой накладной. Данные Расчета корректировки также заносятся в Книгу продажи в соответствующие графы. [22]

**Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную** **стоимость *.***

Предоставление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (далее - декларация) предусмотрено подпунктом 7.7.2 ста­тьи Закона Украины о НДС.

Декларация предоставляется лицом, зарегистрированным какплательщик налога на добавленную стоимость в соответствии с требова­ниями Закона [1] с учетом норм, установленных указом Президента Укра­ины от 07.08.98r N 857/98 «О некоторых изменениях в налогообложении» (далее — Указ), а также лицом, осуществляющим учет результатов совместной деятельности согласно договору о совме­стной деятельности (в этом случае на декларации делается отметка «До­говор о совместной деятельности от \_\_\_ N"\_\_».

В соответствия с пунктом 7.7.2 статьи 7 Закона **представление дек­ларации осуществляется** в сроки, предусмотренные для уплаты налога, **т.е. не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.**

**Отчетный (налоговый) период** устанавливается в порядке, опреде­ленном пунктом 7.9 статьи 7 Закона, и **может равняться одному кален­дарному месяцу или одному календарному кварталу** в зависимости **от** объема облагаемых налогом операций по продаже товаров (работ, услуг) за предыдущий календарный год.

### Оригинал декларации предоставляется плательщиком в налоговый

орган по местонахождению плательщика. Предоставление ксерокопии не допускается.

**Декларация предоставляется плательщиком независимо от того, воз­никло в отчетном периоде у плательщика налоговое обязательство или нет,** то есть независимо от состояния финансово-хозяйственной дея­тельности плательщика налога.

Декларация может быть заполнена от руки чернильной или шари­ковой ручкой или отпечатана без исправлений и помарок. В строках, где отсутствуют данные для заполнения, должен быть проставлен про­черк. Суммы оборота и налога в декларации проставляются в гривнах, без копеек, с соответствующим округлением по общеустановленным правилам.

Данные, приведенные в декларации, должны соответствовать дан­ным бухгалтерского учета плательщика и данным книг налогового уче­та, достоверность данных подтверждается: подписью плательщика, если плательщик - физическое лицо, в остальных случаях (лицо, определенное в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, кроме физических лиц) — подписями ответственных должностных лиц (ди­ректора, главного бухгалтера) и печатью.

В разрезе представления **формы налоговой декларации** всех платель­щиков НДС можно разделить на 2 труппы: **группа I — предоставляю­щие полную форму декларации** (плательщики НДС, имеющие **объем** налогооблагаемых операций в течение любого периода за последние 12 календарных месяцев, **превышающий** 1200 не облагаемых налогом **минимумов** доходов граждан /в настоящее время — 20400 грн./), и **группа II — предоставляющие сокращенную форму** налоговой декларации по НДС (плательщики НДС, имеющие объем налогооблагаемых операций за любой период в течение последних 12 календарных месяцев, **не пре­вышающий 1200** не облагаемых налогом минимумов доходов граждан, в том числе вновь созданные, добровольно зарегистрировавшиеся и зарегистрировавшиеся как торговцы за наличные).

Различия в порядке заполнения этих двух форм декларации состоят в заполнении III раздела. В сокращенной форме декларации отсутству­ет расчет бюджетного возмещения, что указывает на то, что для таких плательщиков отрицательная разница между суммой налоговых обя­зательств и налогового кредита отчетного периода зачисляется в пога­шение налоговых обязательств будущих отчетных периодов, и права на получение бюджетного возмещение такие плательщики до достиже­ния установленного объема налогооблагаемых операций не имеют.[3]

Составление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость см. таблицу 2.1

*Полная форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.*

Налоговая декларация по **НДС** состоит из **вступительной части и** четырех разделов, из которых плательщиком налога заполняются пер­вые три, четвертый раздел заполняется работниками налоговой адми­нистрации.

( см. приложение Л)

**Вступительная часть.**

**В строке 01** указывается, за какой налоговый (отчетный) **период** (квартал или месяц) какого года представляется декларация.

В строке 02 указывается полное наименование плательщика, его иден­тификационный код в соответствии с ЕГРПОУ или ГРФЛ, отметка «X» указывает, кто является плательщиком — юридическое или физическое лицо.

**В строке 03** указывается индивидуальный налоговый номер плательщика налога и номер свидетельства о регистрации его в качестве пла­тельщика налога на добавленную стоимость.

**В строке 04** указывается адрес и телефон плательщика.  **В строке «Признак бюджетного возмещения»** плательщиком ставит­ся отметка «X» при заполнении им строк 25-27 декларации. **В сокращен­ной форме декларации данная строка отсутствует.**

|  |  |
| --- | --- |
| Формаотчетности | Месячная и квартальная отчетности |
| Пользователь информации | Государственные налоговые администрации |
| Сроки сдачи | Месячная — не позднее 20 числа месяца, следующего за  отчетным.  Квартальная — не позднее 20 числа месяца, следующего за  отчетным кварталом. |
| Кем предоставляется | Предприятиями — плательщиками налога на добавленную стоимость, а также лицами, осуществляющими учет резуль­татов совместной деятельности. |
| Нормативная база | **Закон Украины** от 03.04.97 г. **№168/97-ВР «О налоге на до­бавленную стоимость»** (с изменениями**,** внесенными Закона­ми Украины).  Порядок заполнения и представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденный прика­зом Государственной налоговой администрации Украины от 30.05.97 г. №166 (с изменениями, внесенными приказом Государственной налоговой администрации Украины от 10.04.98 г. №179, от 23.10.98 г. №499). Порядок заполнения форм налоговой накладной. Порядок ведения книги учета приобретения товаров (работ, услуг), Порядок ведении книги учета продажи товаров (работ, ус­луг), утвержденные приказом Государственной налоговой администрации Украины от 30.05.97 г. №166. Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавлен­ную стоимость, утвержденная приказом Министерства фи­нансов Украины от 01.07.97 г. №141 (с изменениями, внесен­ными приказами Министерства финансов Украины от 17.10.97 г. №218, от 19.02.98 г. №37). Указ Президента Украины от 07.08.98 г. №857/98 «О неко­торых изменениях в налогообложении». |

Таблица 2.1

**Порядок Составления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость**

***Налоговые обязательства.***

В соответствии с пунктом 10 Порядка ведения **книги учета продажи** товаров (работ, услуг), утвержденного приказом Государственной на­логовой администрации Украины от 30.05.97 г. №165, в указанной кни­ге учитываются операции по продаже. На основании данных книги определяется возможность отнесения к налоговым обязательствам сумм налога на добавленную стоимость, начисленных в составе цены поку­пателю в отчетном периоде в связи с продажей товаров (работ, услуг).

**Колонка А строка 1 раздела 1** декларации, в которую включаются облагаемые налогом по ставке 20 % объемы продаж, формируется **на** основании итоговых данных граф 16 и 18 книги учета продажи товаров (работ, услуг). **Для заполнения колонки Б** используются данные граф 17 и 19 этой же книги. После внесения изменений в форму декларации в строке 1 выделены отдельной строкой бартерные операции.

Для запол­нения этой подстроки необходимо сделать выборку из граф 16,17,18,19 Книги учета продаж, в которой отражены все облагаемые объемы про­даж, в том числе и бартерные.

**В строке 2** декларации указываются объемы продажи, облагаемые налогом по нулевой ставке, **в строке 2а** — экспортные операции — итог графы 14 Книги учета продаж, в строке 26 — другие операции, облага­емые налогом по нулевой ставке — сумма итоговых значений граф 8 и 11 Книги учета продаж. После внесения изменений в форму декларации **в строке** 2а **отдельной подстрокой выделены внешнеэкономические бар­терные операции.** Для заполнения этой подстроки необходимо сделать выборку из графы 14 Книги учета продаж, в которой отражены все экспортные операции, в том числе и бартерные.

**Строка 3** заполняется, если налогоплательщик в общем объеме опе­раций осуществляет операции, не являющиеся объектом налогообло­жения, ее значение равно сумме граф 10 и 13 Книги учета продаж. **К декларации плательщик должен приложить справку произвольной фор­мы,** заверенную подписью бухгалтера и печатью (или подписью плательщика, если плательщик — физическое лицо), **с указанием вида опе­рации и пункта Закона, согласно которому такая операция не является объектом налогообложения.**

В строке 4 указывается объем операций, освобожденных от налого­обложения согласно статье 5 Закона и другим нормативно-правовым актам, который определяется как сумма итоговых значений граф 9 и 12

Книги учета продаж. **К декларации плательщик должен приложить справку произвольной формы,** заверенную подписью бухгалтера и печа­тью (или подписью плательщика, если плательщик — физическое лицо), **с указанием вида операции и пункта Закона или другого нормативно-правового акта, согласно которому такая операция освобождена от нало­гообложения.**

**Строка** 5 декларации является справочной. В ней указывается об­щий объем налогооблагаемых и не облагаемых налогом операций. Зна­чение данной строки определяется как сумма строк 1, 2, 3 и 4. Заполняет­ся по данной строке только колонка **А. В дополнительной подстроке строки** 5 отражается суммарный объем бартерных операций, указан­ных в соответствующей подстроке строки 1 и строке 2а декларации.

В строке 6, в соответствии с пунктом 5.4 Порядка, указывается объем импортированных товаров (работ, услуг), основных фондов и немате­риальных активов, при ввозе (пересылке) которых на таможенную тер­риторию Украины в уплату налога на добавленную стоимость был выдан налоговый вексель. Для заполнения этой строки используются графы 7 и 8 Книги учета приобретений. Следует отметить, что при заполнении этой строки обязательным является не только указание сро­ков погашения выданных векселей, но и представление перечней нало­говых векселей, выданных в течение отчетного периода таможенным органам.

В строке 7 указываются объемы работ, услуг, полученных от нере­зидента, и объемы готовой продукции, изготовленной из давальческого сырья нерезидента, которая реализуется на таможенной территории Украины. Данные для заполнения колонки А этой строки содержит графа 9, колонки Б — графа 10 Книги учета приобретений.

**В строке 8** отражается корректировка обязательств по налогу на добавленную стоимость. Основанием для ее заполнения являются за­полненные в Книге учета продаж графы 20-23. **При заполнении данной строки декларации обязательным является представление приложения 2 к налоговой декларации.**

До 1 июля 1999 г. в эту строку в каждом отчетном периоде включает­ся сумма налога на добавленную стоимость, которая увеличивает или уменьшает налоговые обязательства в соответствии с результатами единоразового перерасчета налоговых обязательств и налогового кредита по состоянию на 1 октября 1998г.

В данной строке отражается как НДС, увеличивающий налоговые обязательства, например:

материальные (нематериальные) активы, предоставленные как час­тичная компенсация продавцу плательщику налогов непосредственно покупателем или через какое-либо третье лицо и не включенные в кон­трактную стоимость;

контрактная стоимость операций по продаже товаров (предостав­лению услуг) увеличилась по какой-либо причине;

стоимость тары, которая по контракту должна быть возвращена, не была возвращена в течение срока исковой давности;

операции, которые были задекларированы как не являющиеся объек­тами налогообложения, или облагаемые налогом по нулевой ставке,но не являющиеся таковыми, так и НДС, уменьшающий налоговые обязательства, например:

проданные товары возвращены поставщику, поскольку они были плохого качества, а поставщик уже задекларировал налог на добавлен­ную стоимость в декларации предыдущего отчетного периода;

поставленные товары не были оплачены покупателем, и долг при­знан безнадежным, а налог на добавленную стоимость был задекларирован; -контрактная стоимость операций по продажетоваров (предостав­лению услуг) уменьшилась по какой-либо причине.

В строке 9 подсчитывается общая величина налоговых обязательств путем суммирования значения строк 1, 6-8 (+ или-) колонки Б.

Заполнение декларации по НДС в части налоговых обязательств контролируется следующей формулой (рис 2.2):

Сальдо по кредиту субсчета 643 на конец отчетного периода

Обороты по кредиту субсчета 641 за отчетный период

Сальдо по кредиту субсчета 643 на начало отчетного периода

Строка 9 декларации

**= + -**

**Рис2.2** Заполнение декларации по НДС в части налоговых обязательств.

Информация в результате такого учета НДС будет также будет правдивой. Сальдо счета 64 (строка 550) будет показано с учетом начисления обязательств по НДС как по субсчету 641 (на отгруженные товары, сданные работы и т.п.), так и по субсчету 643 (на получение аванса), то есть учитываются все выписанные предприятием налоговые накладные.[18]

# Налоговый кредит

Раздел декларации «Налоговый кредит» заполняетсяна основанииданных Книги учета приобретения товаров (работ, услуг),-в которой согласно пункту 9 Порядка ведения книги учета приобретения товаров (работ, услуг), утвержденного приказом Государственной налоговой администрации Украины от 30.05.97 года №165, учитываются операции и определяются основания для возможного отнесения к налоговому кредиту сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных (начис­ленных) продавцу в отчетном периоде в связи с приобретением това­ров.

**В строке 10** указывается объем приобретенных налогом на добав­ленную стоимость на таможенной территории Украины товаров (ра­бот, услуг), основных фондов и нематериальных активов, стоимость которых относится к валовым расходам производства (обращения) и подлежит амортизации отдельно по целям использования.

**Строка 10а** «для осуществления операций, подлежащих налогооб­ложению» заполняется на основании граф 13 и 17 Книги учета приобре­тений. Следует отметить, что при заполнении колонки А берется итого­вое значение графьг13, а при заполнении графы Б — только те суммы **из** графы 17, которые соответствуют заполненным строкам в графе 13. Это связано с тем, что графа 17 является общей для граф 13, 14, 15, 16 и ее итоговое значение содержит общую сумму налога на добавленную сто­имость, определенную исходя из базы налогообложения, указанной в четырех графах. **В строку 106** внесено изменение, касающееся внешне­экономического бартера — «для целей осуществления операций, не под­лежащих налогообложению (пункт 3.2 статьи 3 Закона), для осуществ­ления операций, освобожденных от налогообложения (статья 5 Закона), и для осуществления экспортных товарообменных (бартерных) опера­ций».В не изменившейся Книге учета приобретений по-прежнему нет

места для отражения стоимости товаров, приобретенных с целью со­вершения экспортной бартерной операции. По мнению некоторых спе­циалистов, хорошо для этой цели подходит графа 18, которую и пред­лагают использовать. Тогда строка 106 декларации заполняется на основании графы 18 Книги учета приобретений, точнее, соответствую­щих этой графе строк графы 11. Такое отражение в регистрах налогово­го учета применимо только в тех случаях, когда заранее известно, для какой цели приобретаются товары.

**В строке 11** указывается объем приобретенных без налога на добав­ленную стоимость на таможенной территории Украины товаров (ра­бот, услуг), основных фондов и нематериальных активов, стоимость которых относится к валовым расходам производства (обращения) и подлежит амортизации так же, как и в строке 10 отдельно по целям использования. Строка На заполняется на основании итогового значе­ния графы 19, а **строка 116** — на основании графы 20 Книги учета при­обретений.

**В строке 12** отражаются импортированные товары, **стоимость** ко­торых относится на валовые расходы или основные средства, подлежа­щие амортизации.

**Строка 12а** заполняется, если налог на добавленную **стоимость был** уплачен таможенным органам, при этом в колонку **А заносится** итог графы 14 Книги учета приобретений, а в колонку Б — суммы **из** графы 17, соответствующие заполненным строкам графы 14.

В строке 126 отражается сумма налоговых векселей, погашенных в предыдущем налоговом периоде или в этом налоговом периоде на ус­ловиях досрочной оплаты, что соответствует итоговому значению гра­фы 15 Книги учета приобретений.

**В строке 12в** отражаются **объемы приобретения импортных това­ров,** освобожденные от НДС.

Строка 12г может быть заполнена лишь при условии уплаты в бюд­жет налога на добавленную стоимость за полученные от нерезидента работы (услуги). Датой уплаты налога в бюджет в этом случае является дата представления в налоговую администрацию налоговой деклара­ции, в которой сумма налога на добавленную стоимость за полученные от нерезидента работы (услуги) **включена в** налоговые **обязательства** (строка 7).

Строка 13 заполняется на основании итоговых, данных граф 21 и 23 Книги учета приобретений.

В строках 14 и 15 декларации отражается стоимость товаров, не включаемых в состав валовых расходов и не подлежащих амортиза­ции. Причем такие товары разделены на приобретенные с налогом на добавленную стоимость (строка 14) и без налога на добавленную сто­имость (строка 15). Сумма строк 14а и 15а декларации должна совпа­дать с итоговым значением графы 24 Книги учета приобретений, а сумма **строк 146 и 15в** — графы 25. **В строках 14в и 15в** отдельно **указывают­ся** работы (услуги), полученные от нерезидента.

**В строке 16** производится корригирование налогового кредита, приэтом колонка А не заполняется — в ней, в отличие от аналогичной по значению колонки А строки 8, стоит знак «X». В колонку Б строки 16 декларации заносится сумма тех строк из графы 17 Книги учета приоб­ретений, которые соответствуют заполненным строкам в графе 16 Кни­ги учета приобретений. **При заполнении строки 16 является обязатель­ным предоставление приложения 2 к налоговой декларации.**

В данной строке показывается как НДС, увеличивающий налого­вый кредит, например:

увеличение базы налогообложения по закупке товаров (работ, ус­луг), по которым был предоставлен налоговый кредит в предыдущих отчетных периодах;

кредит не был задекларирован при закупке товаров (работ, услуг), или основные нематериальные фонды, которые являются объектами амортизации, используются интенсивнее для проведения операций, подлежащих налогообложению; так и НДС, уменьшающий налоговый кредит, например:

уменьшение базы налогообложения по закупке товаров (работ, ус­луг), по которым был предоставлен налоговый кредит в предыдущих отчетных периодах;

была задекларирована большая сумма кредита НДС на закупку то­варов (работ, услуг) или основные нематериальные фонды, которые являются объектами амортизации, недоиспользуются для проведения операций, подлежащих налогообложению.

**В строке** 17 определяется общая сумма **налогового кредита путем сложения значений** строк 10а, 12а, 126, 12в и 16 **(+или -) колонки Б.**

**Расчеты с бюджетом за отчетный период**

Этот раздел является расчетной частью декларации и заполняется **на** основании данных 1 и 2 разделов.

В строке 18 рассчитывается общая сумма обязательств: строка 9 ми­нус строка 17. Полученное при этом положительное значение заносится в подстроку 18а со знаком «+», а отрицательное — в подстроку 186 со знаком «-».

**Строка 19** содержит корректировку платежей с учетом положений о вексельной форме уплаты налога на добавленную стоимость при вво­зе (пересылке) товаров на таможенную территорию Украины. Если срок погашения векселя не наступил, налоговые обязательства должны быть уменьшены **— в подстроку 19а** переносится значение строки 6 деклара­ции за данный отчетный период со знаком «-», если же в данном отчет­ном периоде вексель оплачен, налоговые обязательства должны быть увеличены — **в подстроку** 196 заносится значение строки 6 декларации за тот отчетный период, в котором был выдан вексель, погашаемый в данном отчетном периоде со знаком «+».

Суммируя значения строк 18 и 19, получаем сумму налога на добав­ленную стоимость, либо подлежащую уплате в данном отчетном пери­оде — положительное значение, которое заносится в строку 20, либо подлежащую возмещению — отрицательное значение, которое зано­сится **в строку 21** со знаком «+». **В строке** 22 находят отражения авансо­вые возмещения за этот отчетный период, данные заносятся **на основа­нии Приложения 1** к декларации со знаком «+». Данная строка заполняется экспортерами, использующими квартальный отчетный период.

Для заполнения **строки** 23 необходимо выполнить следующие опе­рации: строка 22 плюс строка 20 (полученное значение может быть толь­ко положительным и заносится в строку 23а); строка 22 минус строка 21 (полученное значение может быть *как* положительное, которое обо­значает, что рассчитанная сумма налога на добавленную стоимость должна быть начислена к уплате в бюджет и указана в строке 23а, так и отрицательное, которое говорит о том, что сумма налога на добавлен­ную стоимость должна быть возмещена **из** бюджета и указана **в строке** 236).

**При заполнении последующих строк декларации плательщиков груп­пы 1,** предоставляющих полную форму декларации, можно условно разделить на 2 **подгруппы: I.I — не осуществляющие операции по нуле­вой ставке, и 1.11 — осуществляющие операции по нулевой ставке, в т.ч. экспортные.**

**Для плательщиков подгруппы I.I** бюджетное возмещение отрица­тельной разницы между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом осуществляется в следующем порядке. В первую очередь погашается сумма задолженности плательщика по налогу на добавленную стоимость. Оставшаяся отрицательная разница зачисляется в погаше­ние налоговых обязательств трех последующих отчетных периодов, и после этого остаток отрицательной разницы между налоговыми обя­зательствами и налоговым кредитом возмещается плательщику в ука­занном им порядке в течение месяца, следующего за месяцем, в котором представлена налоговая декларация за третий отчетный период. Посколь­ку при данном механизме невозможно точно определить, какая сумма налога будет подлежать бюджетному возмещению через три отчетных периода, распоряжение плательщика относительно порядка возмещения остатка отрицательной разницы определяется плательщиком в процен­тах, причем сумма цифр, указанных плательщиком в строках 25а, 256, 26, не может превышать 100%. Строка 27 в настоящее время не заполняется, поскольку законодательно не определен механизм проведения бюджетно­го возмещения путем выдачи казначейского чека.

**Для плательщиков** подгруппы **1.11** бюджетное возмещение осуще­ствляется в течение месяца после представления декларации за отчет­ный период, в котором возникло такое возмещение. Для таких платель­щиков предусмотрено составление приложения 3 к налоговой декларации. Превышение налогового кредита над налоговыми обязательствами, которая соответствует проценту операций, облагаемых по нулевой ставке, в общем объеме налогооблагаемых операций и которая подлежит возмещению в тече­ние месяца со дня представления декларации за тот отчетный период, в котором такое превышение возникло. Оставшаяся часть бюджетного возмещения подлежит отнесению на уменьшение налоговых обязательств, следующих трех отчетных периодов путем отражения по лице­вому счету плательщика и дальнейшему возмещению в порядке, пре­дусмотренном для плательщиков подгруппы I.I.[6]

Форму декларации по налогу на добавленную стоимость (см. приложение Л)

## Заполнение декларации по НДС в части налогового кредита в бухгалтерском учете контролируется следующей формулой (рис 2.3):

Сальдо по дебету субсчета 644 на начало отчетного периода

Сальдо по дебету субсчета 644 на конец отчетного периода

Обороты по дебету субсчета 641 за отчетный период

Строка 17 декларации

**= + -**

**Рис 2.3** Заполнение декларации по НДС в части налогового кредита в бухгалтерском учете

Что касается правдивости отражения информации в финансовой отчетности, то в балансе сальдо 64 (стока 550) свернется с учетом уменьшения по дебету субсчета 641 и субсчета 644, а значит, расчеты с бюджетом отражают реальное состояние этих расчетов, то есть все налоговые накладные, как отраженные по дебету субсчета 641 ( на оприходованные поступления), так и отраженные по дебету субсчета 644 (на авансы выданные), засчитаны в уменьшение обязательств перед бюджетом.[18]

**2.5 Альтернативные варианты возмещения НДС**

На сегодняшний день одним из основных вопросов для предприятий экспортеров является вопрос возмещение НДС.

Как известно, Порядком проведения возмещения сумм налога на добавленную стоимость в части, которая подлежит зачислению на текущий счет налогоплательщика ,утвержденного постановлением Кабинета Министров Украины «О некоторых вопросах возмещения сумм налога на добавленную стоимость и упорядочивание расчетов с бюджетом» от 7 декабря 1999 года № 2215 (далее – Порядок № 2215), предоставляется возможность альтернативного зачисления сумм возмещения НДС:

*– в счет погашения задолженности кредитора такого предприятия относительно платежей в государственный бюджет;*

– в счет погашения предприятию выданных ему (или его кредиторам) кредитов, гарантированных государством, а также бюджетных ссуд, не оплаченных на дату проведения возмещения;

– за счет имущества *другого налогоплательщика, который пребывает в налоговом залоге.*

Основной интерес вызывает первый вариант проведения альтернативного возмещения.

В общем виде схема действует таким образом. *Среди своих кредиторов предприятие находит должника государственного бюджета, налоговая задолженность которого погашается имеющимися в наличии суммами своего возмещения, и одновременно уменьшается кредиторская задолженность перед ним.*

Госбюджет

1 4.2

4.1 2

3

Кредитор

Плательщик налога

4.3

**Рис. 2.4** **.** Возмещение НДС в счет погашения задолженности кредитора относительно платежей к госбюджету

Операции, изображенные на рис.2.4, имеют такое содержание (направления стрелок отвечают направлению существующей задолженности или направлению списания задолженности).

*1. Задолженность бюджета относительно НДС перед налогоплательщиком.*  Что касается этой задолженности, то она должна отвечать требованиям Порядка № 2215, который предусматривает возмещение только *тех сумм НДС, которые подлежат зачислению на текущий счет,* и соответственно со сроками, которые наступили для этого. Часто случаются случаи, когда предприятие – налогоплательщик длительное время отображает в декларации решения о зачислении сумм возмещения в счет будущих платежей. Для использования Порядка № 2215 необходимо подать к ГНИ *заявление об изменении порядка (формы) возмещения,* после чего можно сразу (в случае если с момента предоставления декларации миновало три отчетных периода для внутренних операций и 30 дней для экспортного возмещения) составлять протокол возмещения (о нем см. далее).

*2. Задолженность кредитора перед государственным бюджетом.* Здесь следует отметить, что за схемой, предусмотренной Порядком № 2215, могут погашаться налоговые обязательства исключительно относительно платежей в государственный бюджет. Перечень таких налогов и сборов (обязательных платежей), относительно которых возможно применение Порядка в 2001 году, установлено в статьях 3 и 31 Закона о госбюджете (соответственно доходы общего и специального фонда госбюджета).

*3. Задолженность налогоплательщика (предприятия, которое желает осуществить возмещение НДС) перед кредитором.* Следует отметить, что такая задолженность может быть специально создана с целью проведения налогового зачисления. Для этого достаточно приобрести у кредитора товары (работы, услуги) и не рассчитаться за них. При создании задолженности необходимо учитывать, что простого перечисления аванса будет недостаточно – необходимое наличие задолженности *относительно не осуществившийся расчетов за проданный товар, выполнены работы и предоставленные услуги.*

4. Зачисление задолженности относительно возмещения НДС из бюджета налогоплательщику (4.1), относительно платежей в государственный бюджет кредитора (4.2) и относительно задолженности за поставленные товары, работы, услуги (4.3).

Именно на четвертом этапе осуществления операции следует остановиться обстоятельнее и рассмотреть вопросы, которые документы необходимые для успешного проведения альтернативного возмещения?

В соответствии с п. 4 Порядка № 2215 для проведения возмещения участники составляют соответствующий *протокол.* При этом для подписания протокола к нему необходимо прибавить:

– заявление налогоплательщика об его согласии на направление денежных средств на погашение налоговой задолженности относительно платежей в государственный бюджет, которое возникшее у его кредитора (кредиторов). Указанное заявление складывается в произвольной форме.

– оригинал справки (справок) органов государственной налоговой службы о суммах налоговой задолженности налогоплательщиков –кредиторов относительно платежей в государственный бюджет;

– акт сверки расчетов между налогоплательщиком и его кредитором (кредиторами) о суммах задолженности относительно не осуществленных между ними расчетов за проданный товар, выполнены работы и предоставленные услуги.

Решение о проведении возмещения налога на добавленную стоимость одному плательщику в счет погашения налоговой задолженности относительно платежей в государственный бюджет его кредитору (кредиторам) принимается органом государственной налоговой службы по месту регистрации этого плательщика. Решение оформляется протоколом после его согласования всеми участниками расчетов.

Участники проведения расчетов, которые подписали протокол, отображают его результаты в бухгалтерском учете на дату принятия решения об их проведении (на дату составления протокола) в порядке, указанном в протоколе.

В учете и отчетности взаимозачет должен отображаться таким образом.

*Налогоплательщик,*  которому возмещаются суммы НДС, отображает указанные в протоколе суммы как полученное возмещение НДС и как погашение задолженности за полученную от кредитора продукцию, выполнены работы и предоставленные услуги.

*Кредитор* отображает в учете погашение налоговой задолженности и погашение дебиторской задолженности перед налогоплательщиком за поставленную продукцию, выполнены работы и предоставленные услуги.

Отмеченные суммы отображаются по личным счетам в ГНИ *как проведенное возмещение для налогоплательщика и поступления по налогам в личном счете кредитора.*

Кроме приведенной простейшей схемы проведения возмещения относительно НДС, предусмотренной Порядком № 2215, возможная также ситуация, при которой налогоплательщик  *не имеет в скамьях своих кредиторов недоимщиков относительно налогов к госбюджету,* и дополнительно создавать задолженность с недоимщиком считает нецелесообразным. И в рассмотренном случае возможное проведение возмещения. Для этого необходимо, чтобы кредитор такого налогоплательщика в свою очередь задолжал третьим лицам – недоимщикам.

Эту схему покажем на рис. 2.5

#### Госбюджет

1 4.2

4.1 2

Плательщик налога

3.1 3.2

Кредитор-2

Кредитор-1

4.4 4.3

**Рис 2.5** Возмещение НДС в счет погашения задолженности кредитора «второй очереди» относительно платежей к госбюджету

Операции, изображенные на рис. 2.5, имеют такое содержание.

1. Задолженность бюджета перед налогоплательщиком.

2. Задолженность кредитора-2 перед госбюджетом.

3. Задолженность налогоплательщика перед кредитором-1 (3.1) и задолженность кредитора-1 перед кредитором-2 (3.2) в результате не оплаченной (полностью или частично) поставки товаров (работ, услуг).

4. Осуществление возмещения налогоплательщику НДС из бюджета (4.1). При этом на соответствующую сумму уменьшается сумма задолженности кредитора-2 относительно платежей перед государственным бюджетом (4.2), а также уменьшается сумма задолженности кредитора-1 перед кредитором-2 (4.3) и сумма задолженности налогоплательщика перед кредитором-1 (4.4).

Правомерность проведения этой схемы основывается на норме абзаца первого п. 4 Порядка № 2215, в соответствии с каким осуществлением возмещения возможное за участия двух и больше участников расчетов. Следовательно, цепочка взаимных кредиторов, которые соучаствуют в расчетах, формально не ограничена любым числом взаимных кредиторов.

При этом следует отметить, что в случае если, у Кредитора-1 существует любая налоговая задолженность перед госбюджетом, то и ее может быть погашено во время проведения возмещения НДС. [23]

**Бухгалтерский учет осуществляемых операций**

Для простоты рассмотрим порядок отображения в бухгалтерском учете возмещения НДС согласно со схемой, показанной на рис. 1. В случае если используется схема, показанная на рис. 2, то бухгалтерские записи у налогоплательщика и кредитора-2 будут аналогичны нижеприведенным. Кредитор-1 вместо отображения в бухгалтерском учете расчетов с бюджетом осуществляет зачисление задолженности перед кредитором-2 и задолженность налогоплательщика (например, записью Дт 631/Кредитор-2 – Кт 361/Плательщик налога).

###### **Таблица 2.2**

Порядок отображения в бухгалтерском учете возмещения НДС

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№**  **с/п** | **Содержание операции** | | | **По дебету счетов** | | **По кредиту счетов** |  |
| **У налогоплательщика (возмещения)** | | | | | | | |
| **1** | Получены от кредитора товары | | | 281 | | 631/Кредитор |  |
| **2** | Отображено право на налоговый кредит | | | 641/НДС | | 631/Кредитор |  |
| Остатки по счетам перед проведением зачисления: | | | | | | | |
|  |  | | | 641/НДС | | – |  |
| Условно считается, что относительно всей суммы дебетового сальдо по счету 641/НДС к моменту проведения зачисления согласно Порядку № 2215 наступили сроки для получения возмещения на текущий счет | | | | | | | |
|  |  | | | – | | 631/Кредитор |  |
| Проведение зачисления: | | | | | | | |
| **3** | Отображено возмещение НДС | | | 377 | | 641/НДС |  |
| **4** | Отображено погашение кредиторской задолженности за неоплаченный товар | | | 631/Кредитор | | 377 |  |
| В этом случае для упрощения проводки 3 – 4 можно заменить одной: Дт 631/Кредитор – Кт 641/НДС, без отображения промежуточной задолженности с ГНИ | | | | | | | |
| Остатки по счетам после проведения зачисления: | | | | | | | |
|  |  | | 641/НДС | | | – |  |
|  |  | | – | | | 631/Кредитор |  |
| **У кредитора** | | | | | | | |
| **1** | Отгружены товары | 361/Возместитель | | | | 702 |  |
| **2** | Отображен налоговые обязательства относительно НДС | 702 | | | | 641/НДС |  |
| Остатки по счетам к проведению зачисления: | | | | | | | |
|  |  | – | | | | 641/Платеж к госбюджету |  |
|  |  | 361/ Возместитель | | | | – |  |
| Проведение зачисления: | | | | | | | |
| **3** | Отображено погашение задолженности относительно налогов, которые подлежат уплате в бюджет | | | 641/Платеж к госбюджету | 377 | |  |
| **4** | Отображено погашение задолженности за реализованный товар | | | 377 | 361/ Возместитель | |  |
| Так же, как и в предыдущем случае, для упрощения проводки 3 – 4 можно заменить одной записью: Дт 641/Платеж к госбюджету – Кт 361/Возместитель без отображения промежуточной задолженности с ГНИ | | | | | | | |
| Остатки по счетам после проведения зачисления: | | | | | | | |
|  |  | | – | | | 641/Платеж к госбюджету |  |
|  |  | | 361/ Возместитель | | | – |  |

* Промежуточные проводки, связанные с определением финансового результата, не приводятся.

При проведении вышеупомянутых расчетов следует обратить внимание на характер погашенной задолженности в части возникновения относительно нее налоговых обязательств у продавца (или налогового кредита в покупателя). Если на момент реализации товаров действовал «кассовый» метод и расчет за этот товар не был осуществлен (в том числе по операциям, за которыми применялся «кассовый» метод до 1 января 2001 года), то на момент проведения зачисления продавцу товаров (кредитору) необходимо начислить налоговые обязательств выходя с суммы задолженности, которая погашается таким зачислением, и выдать налоговую накладную, а покупателю соответственно отобразить право на налоговый кредит. В этом случае вряд ли стоит руководствоваться некоторыми разъяснениями ГНАУ, в которых она утверждает, что возмещения НДС с учетом одновременного проведения расчетов с поставщиками не расцениваются как бартерные (товарообменные) операции.

В связи с этим важно четко определять конкретные поставки товаров (работы, услуги), относительно которых осуществляется зачисление, в случае если за актом сверки задолженности отображена различная задолженность (т.е. относительно которой действует «кассовый» метод и метод «первого события»). В случае если зачисляется задолженность относительно «кассовых» товаров (работ, услуг), то на дату оформления протоколом решения возникают налоговые обязательства за проданный товар, выполнены работы, предоставлены услуги. [23]

**Раздел 3.**

**Организация аудита Налога на добавленную стоимость в Украине**

**3.1 Методы аудиторской проверки.**

К числу *основных методов* аудиторской проверки относятся фактическая проверка, подтверждение, документальная проверка, наблюдение, опрос, проверка механической точности, аналити­ческие тесты, сканирование, обследование, специальная провер­ка, встречная проверка и др.

*Под фактической проверкой* понимается осмотр или подсчет аудитором материальных активов (производственных запасов, де­нежных средств, ценных бумаг, основных средств и т.п.), т.е. инвентаризация.

*Подтверждение —* получение письменного ответа от клиента или третьих лиц для подтверждения точности информации (на­пример, по дебиторской задолженности).

*Документальная, проверка —* проверка документов и записей. В практике ревизоров и аудиторов используются такие методы документальной проверки, как *формальная проверка документов* (правильность заполнения всех реквизитов, наличие недоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр. подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц), *арифметическая проверка —* правильность подсчетов в документах, учетных регистрах и отчетных формах); *проверка документов по существу* (законность и целесообразность хозяйственной операции, правильность отнесения операции на счета и включения статьи).

Наблюдение — получение общего представления о возможностях клиента на основании визуального наблюдения.

Опрос — получение письменной или устной информации клиента.

Проверка механической точности — перепроверка подсчетов и передачи информации.

Аналитические тесты — метод сравнений, индексов, коэффи­циентов.

Сканирование — непрерывный, поэлементный просмотр ин­формации (например бухгалтерских первичных документов) надежде найти что-либо нетипичное. Обследование — личное ознакомление с проблемой. Специальная проверка — привлечение специалиста с узко» специализацией.

Аудиторы могут использовать и метод встречных проверок, ест такая возможность контроля имеется.

Помимо методов проведения проверки существуют и методы организации проверки:

сплошная проверка (документальная и фактическая); выборочная; аналитическая; комбинированная.

Аналитические процедуры используются для получения аудитор­ских доказательств. Термин «аналитические процедуры» в между­народных аудиторских стандартах употребляется для описания экономического анализа показателей и тенденций. Они включают сравнение финансовой информации: с сопоставимой информацией за предшествующий период ил1 периоды; с ожидаемыми результатами (планом, бюджетом и т.п.); с аналогичной информацией в отрасли (сравнение показателей с показателями аналогичных предприятий в отрасли). На стадии планирования аудита аналитические процедуры по­могают аудитору уяснить особенности деятельности клиента определить проблемы в формировании финансовой информации а также степень риска. Они выявляют объекты, требующие особого внимания аудиторов.

Аналитические процедуры представляют оценку финансовых показателей при помощи изучения вероятных зависимостей между ними. Основные используемые методы:

процентные сравнения;

коэффициентный анализ финансового состояния предприятия; балансовый метод; регрессионный анализ.

Аналитические процедуры применяются при планировании аудита, оценке баланса, сравнении предприятий, оценке призна­ков жизнеспособности предприятия, на стадиях текущей проверки и анализа неожиданных отклонений.

# 

# 3.2 Нормативно правовая база аудита

Основным правовым документом аудита в Украине является Закон Украины "Об аудиторской деятельности", вышедший 22 апреля 1993 г. Этот закон определяет правовые принципы осуществления аудиторской деятельности в Украине и направлен на создание системы независимого финансового контроля в целях защиты интересов собственника. "Положения настоящего Закона действуют на территории Украины и распространяются на все хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности и видов деятельности, органы государственной исполнительной власти. " (ст. 1. )"Аудиторская деятельность регулируется настоящим Законом, другими законодательными и нормативными актами Украины. В случае, если международным договором, в котором принимает участие Украина, установлены другие правила, чем содержатся в настоящем Законе, то применяются правила международного договора. " (ст. 2. )Постановлением ВСУ "О порядке введения в действие Закона Украины "О внесении изменений в ст. 10 Закона Украины "Об аудиторской деятельности" предусматривается обязательность аудиторской проверки годового баланса и отчетности хозяйствующих субъектов с годовым хозяйственным оборотом менее 250 необлагаемых минимумов один раз в три года. В связи с этим ГГНИ Украины письмом от 27 марта 1995 г. N 16-111/10-1348 "Об обязательном проведении аудита" дала разъяснения: все предприятия и другие хозяйствующие субъекты подлежат обязательной аудиторской проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности, за исключением тех, которые полностью содержатся за счет государственного бюджета и не занимаются предпринимательской деятельностью, а хозяйствующие субъекты, годовой оборот которых менее 250 необлагаемых налогом минимумов, подлежат такой проверке один раз в три года. Результаты проверки (аудиторское заключение) необходимо представить в налоговую инспекцию не позднее, чем через 10 дней после завершения аудита. Предприятия, организации должны в соответствии с законодательством пройти аудиторскую проверку в течение 9 месяцев следующего за отчетным года.

Работа аудитора, направленная на повышение ее эффективности и унификации аудиторской практики, строго регламентирована. Международная федерация бухгалтеров называет аудиторские регламенты международными нормативами аудита (МНА) и сопутствующих работ(МНА/СР). В некоторых странах, в частности в Великобритании, эти нормативы называют нормами, к тому же различают стандарты аудита.

Под ними понимают основные принципы, которых необходимо придерживаться при осуществлении аудиторских проверок. Нормы не являются обязательными, но, как правило, исполняются. Нормы касаются процедур, которые могут применяться в отдельных отраслях промышленности и пр.

Национальные нормативы аудита по аналогии с международными нормативами в зависимости от вида аудита подразделяют на национальные нормативы внешнего аудита и национальные нормативы внутреннего аудита. В настоящее время эти нормативы находятся в стадии разработки. К началу 1996 года разработаны и действуют следующие нормативные документы:

-Требования к аудиторскому заключению по результатам проверки годового баланса и годовой отчетности (в соответствии с ст. 10 Закона Украины "Об аудиторской деятельности") утв. АПУ протокол N25от 14. 02. 95г.

-Временные нормы, утв. АПУ протокол N36 от 05. 10. 95г. :

N1 "Цель и задачи проведения аудита. "

N2 "Договор на проведение аудита. "

N3 "Основные принципы, регулирующие аудит. "

N13 "Аудиторское заключение. "

При аудите и ревизии дебиторско-кредиторской задолженности также следует пользоваться следующими законодательными актами и нормативными документами:

-О налогообложении прибыли предприятий. Закон Украины от 28. 12. 94 N334/94-ВР

-Гражданский Кодекс Украины

-Положение об организации бухгалтерского учета и отчетности в

Украине :

-Инструкция о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятия : Утв. приказом МФУ от 09. 08. 93 N55 ( с изменениями и дополнениями от 26. 07. 94 N65 и от 08. 02. 95 N19 )

-Положение о безналичных расчетах в хозяйственном обороте Украины: Утв. решением Правления НБУ от 24. 03. 93 протокол N37

-Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, документов и расчетов : Утв. приказом МФУ от 11. 08. 94 N69

-Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость : Утв. приказом ГГНИУ от 10. 02. 93 N3

-Инструкция о служебных командировках в пределах Украины и на территории государств-участниц СНГ : Утв. приказом МФУ от 28. 04. 92 N 212 и от 15. 05. 95 N80

-Указания о порядке оценки ущерба от хищений, недостач, уничтожения и порчи материальных ценностей : Утв. управлением ценовой политики МЭУ от 30. 04. 92 N16-Инструкция о порядке начисления и уплаты страховых взносов предприятиями, учреждениями, организациями, гражданами в Пенсионный фонд Украины, а также учета поступления и использования его средств : Утв. постановлением Правления Пенсионного фонда Украины от 10. 06. 94 N5-5 (с дополнениями, утв. КМУ от 11. 11. 94 N767 )

-Инструкция о порядке поступления, учета и расходования средств фонда социального страхования Украины : Утв. постановлением правления Фонда социального страхования Украины от 28. 12. 94 N44

-Письмо о порядке перечисления удержанных сумм подоходного налога с доходов граждан в бюджет : Утв. МФУ и ГГНИУ от 05. 04. 95 N14-113/10-1482

-Положение о порядке поступления и использования средств Фонда по осуществлению мер по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы т социальной защите населения : Утв. приказом Минчернобыля и МФУ от 02. 12. 94 N184/121

-Инструкция о порядке поступлений, учета и расходования средств Государственного фонда содействия занятости населения : Утв. Минтруда, МФУ и НБУ от 20. 06. 91 N14-1612/12-506/18010

3.3 . Аудит Налога на добавленную стоимость

**3.3.1 Порядок проведения документальной проверки**

**правильности отражения обязательств по налогу на добавленную стоимость**

При проверке было обращено внимание:

- имеют ли задолженность по другим налогами платежам в бюджет в связи с отсутствием средств и наличием картотеки;

**-** не осуществляется ли деятельность по продажитоваров (работ, услуг);

так как плательщик налога, показывает в налоговой декларации с НДС значительные суммы налогового кредита, которые были уплаченные поставщикам за приобретенные товары (роботы, услуги) и основные фонды и нематериальные активы в случае.

***Проверка правильности определения сумм налоговых обязательств***

Проверка была начата с проверки суммы налоговых обязательств прежде всего было установлено соответствуют ли они суммам, указанным в декларации по НДС, с данными книгиучета продажи товаров(работ, услуг), порядок ведения которой утвержден приказом ДПА Украины от 30 мая 1997року № 165.

Учитывая то, что соответственно Закону Украины от 26 сентября 1997 года N 550/97-ВР возникновение налоговых обязательств по продаже товаров(работ, услуг) считается дата, которая приходится на налоговый период, на протяжении которого происходит любое из событий, которое произошло ранее: или дата зачисления средств от покупателя (заказчика) на банковский счет плательщика налога как оплата товаров (работ, услуг), что подлежат продаже, а в случае продажи товаров (работ, услуг) за наличные денежные средства - дата их оприходования в кассе плательщика налога, а при отсутствии таковой - дата инкассации наличных средств в банковском учреждении, что обслуживает плательщика налога; или дата отгрузки товаров, а для работ (услуг) - дата оформления документа, что удостоверяет факт выполнения работ (услуг) плательщиком налога, то записи в книге учета продажи товаров (работ, услуг) продавцом проводятся исходя из этих дат.

При проверке было учтено, что в книге учета продажи товаров ведется отдельный учет операций из продажи товаров (работ, услуг), по которым возникают и не возникают налоговые обязательства.

Сумма налоговых обязательств по операциям, которые подлежат налогообложению соответствует итоговым данным граф 16 и 18 книги учета продажи товаров (работ, услуг)(см. приложение Ж) с учетом сумм корригирование, указанных в графе 20 книги (см. приложение Ж). При выявлении случаев корригирования было проверено наличие расчета корригирования количественных и стоимостных показателей в налоговой накладной по форме № 2 к налоговой накладной(см. приложение Б).

Дальше были сопоставлены данные книги учета продажи товаров с первичными бухгалтерскими документами предполагаемыми аналитического и синтетического учета; выписками банка, прибыльными кассовыми ордерами, отчетами кассира, записями в журналы-ордера № 1, 2, 4 в части средств ,которые поступили от покупателей в оплату за товары, роботы, услуги.

В согласно Инструкции по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утвержденной приказом Минфин Украины от 1 июля 1997 года № 141 и зарегистрированной Министерством юстиции Украины 4 августа 1997 года за № 284/2088 из изменениями и дополнениями,(далее - Инструкция) суммы налоговых обязательств по уплате налога на добавленную стоимость отображаются по кредиту счета 641 в корреспонденции с счетами:

*70*”Доходы от реализации”, *71*”Прочий операционный доход”, *74*”Прочие доходы” - в случаях отгрузки готовой продукции, товаров, других материальных ценностей, передачи нематериальных активов, выполнение работ, услуг, в оплату за которые средства от покупателя на дату отгрузки (передачи, выполнение) предприятие не получило, а также в случаях получения наличных средств за товары и услуги;

*643* "Налоговые обязательства в случаях зачисления на счета предприятия в учреждениях банков средств от покупателей (заказчиков) в оплату продукции, товаров, других материальных ценностей, нематериальных активов, работ, услуг, которые подлежат отгрузке (передачи, выполнению). После отгрузки предварительно оплаченной продукции, товаров, других материальных ценностей,. передачи нематериальных активов, выполнение работ, услуг счет *70* ”Доходы от реализации”,*71*”Прочий операционный доход”дебетуется в корреспонденции с счетом *64* "Расчеты по налогам" субсчет 3 " налоговых обязательств"

Было проверенно не имеет ли место случаи, когда после отгрузки основных средств, сырья, материалов, готовой продукции, товаров, передачи нематериальных активов, выполнение работ, услуг указанные ценности покупатель возвратил продавцу, или долг покупателя признан безнадежным, в таком случаи продавец на сумму чрезмерно начисленного налога на добавленную стоимость уменьшает сумму налогового обязательства с отображением способом сторно по дебету счета и 70”Доходы от реализации”,71”Прочий операционный доход”,74”Прочие доходы” кредита счета 641 "Налоговое обязательства”.

Так же было обращено внимание на случаи, когда Покупатель в месяце, в котором приобретенные товарно-материальные ценности возвращены продавцу или долг признан безнадежным, осуществляет увеличение налогового обязательства на сумму налога на добавленную стоимость и была ли отражена данная операция соответствующим образом: отображается способом сторно по дебету счета 641 "Расчеты по налогам", субсчет " налога на добавленную стоимость", и кредита счетов 37/7 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с прочими дебиторами "

При проверке суммы налоговых обязательств, было также обращено внимание на правильность включения в налоговые обязательства сумм полученных до 1 октября 1997 года авансов (предыдущей оплаты) за товары (роботы, услуги), отгрузка (выполнение, предоставление) которых состоится после указанной даты. Такие суммы не учитываются при проведении одноразового перерасчета сумм налоговых обязательств, а включаются в налоговые обязательства тех отчетных периодов, в которых происходит отгрузка (выполнение, предоставление) указанных товаров (работ, услуг) с подтверждением такой отгрузки (выполнение, предоставление) выпиской налоговой накладной и соответствующим отображением в налоговой накладной.

С целью выявления занижения сумм налоговых обязательств были сопоставлены суммы дебиторской задолженности за отгруженные товары (выполненные роботы, предоставленные услуги) в разрезе каждого покупателя (заказчика), отображенные в разделе II сведения № 16 "Отгрузка, отпуск и реализация продукции, работ, услуг" последнюю дату проверки с суммами кредиторской задолженности по счету *37/1*”Расчеты с разными дебиторами по выданным авансам”, *36*”Расчеты с покупателями и заказчиками”, *37/7*"Расчеты с поставщиками и подрядчиками", *63*”Расчеты с поставщиками и подрядчиками” в разрезе каждого кредитора. В таком случае, выявленное наличия за одним и тем же субъектом предпринимательской деятельности дебиторской задолженности и сумм полученных от него в виде авансов или предыдущей оплаты, суммы налога на добавленную стоимость из таких сумм были зачислены в счет налоговых обязательств по НДС, что соответствует законодательству.

Учитывая то, что соответственно пункту 4.1 статьи 4 Закону-1 база налогообложения операций из продажи товаров (работ, услуг) определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, определенной по свободным или регулируемым ценам (тарифами) с учетом акцизного сбора, общегосударственных других налогов и собраний (обязательных платежей), за исключением налога на добавленную стоимость, которые включаются в цену товаров (работ, услуг) согласно с законами Украины с вопросов налогообложения, а в состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы средств, стоимость материальных и нематериальных активов, которые передаются плательщику налога непосредственно покупателем или через любую третью лиц в связи с компенсацией стоимости товаров (работ, услуг), проданных (выполненных, предоставленных) таким плательщиком налога, было по данного бухгалтерского учета проверена полнота включения в суммы налоговых обязательств сумм таких средств. В частности, при проверке было обращено внимание на включение в базу налогообложения таких сумм:

- дотации и субсидии из госбюджета повидам продукции,на что установлены регулированные цены;

- средства, полученные на развитие производственной базы ремонтно-строительных предприятий;

- средства на возмещение затрат по командировкам и на выплату премий.

Такие средства можно выявить при проверке дебетовых оборотовпосчету *31* "Счета в банках" и кредитовые обороты по счетам *48* “Целевое финансирование и поступление”, отображенных в журнале-ордере 12, а также - по счет *40*”Уставный капитал”, отображенные в журнале-ордере 13.

С целью выявления сумм средстви стоимости материальных и нематериальных активов, которые передаются плательщику налога через любые третьи лица в связи с компенсацией стоимости товаров (работ, услуг), проданных (выполненных, предоставленных) таким плательщиком налога, было обращено внимание на наличие заключенных соглашенийо уступкутребования долга.

При проверке данных бухгалтерского учета было также обращено внимание на случаи занижения сумм налоговых обязательств, вследствие не включения к базе налогообложения отпуска продукции (товаров, работ, услуг), отображенного в учете вне счетом *70*”Доходы от реализации”,*71*”Прочий операционный доход”,*74*”Прочие доходы”. В частности, было сверено списания товарно-материальных ценностей из счетов *10* "Основные средства", *20* "Производственные запасы", *26* "Готовая продукция" и *28* "Товары" с целью выявления случаев занижение базы налогообложение при не учете реализации основных фондов независимо от даты их приобретения и введение в эксплуатацию, отпуска неиспользованных в производстве товарно-материальных ценностей и отходов производства, предоставление услуг из аренды имущества, по сохранению, подделке товаров и передачи товаров (работ, услуг ) для непроизводственного использования.

Было проверено не имеет ли место занижение суммы налоговых обязательств вследствие неправильного определения базы налогообложение в случаях продажи товара (работ) услуг) без оплаты или с частичной оплатой их стоимости в границах бартерных (товарообменных) операций, натуральных выплаты в счет оплата труда физическим лицам, которые находятся в трудовых отношениях с плательщиком налога, передачи товаров (работ, услуг) в границах баланса плательщика для непроизводственного использования, затраты на которые не относятся к валовым затратам и не подлежат амортизации, а также связанному с продавцом лицу. В таких случаях было обращено внимание на то, чтобы база налогообложения определялась согласно пункта 4.2 Закону-1 исходя из фактической цены операции, но не ниже обычной цены.

При этом, **обычные цены** определяются в порядке, предусмотренном пунктом 1.20 статьи 1 Закона Украины от 22 мая 1997 года. № 2Й/97-ВР "О налогообложении дохода предприятий"(далее - Закон-2), поскольку соответственно пункту 11.1 статьи 11 Закону-1 термин "обычная цена" в рамках Закону-1 понимается в значении. определенному Закону Украины от 22 мая 1997 года. № 2Й/97-ВР "О налогообложении прибыли предприятий"

При проверке также было обращено внимание на особенности определения налоговых обязательств по отдельным операциям.

В частности, такие операции, когда к налоговым обязательствам должны включаться суммы НДС, начисленные по операциям продажи на таможенной территории Украины готовой продукции, выработанной **из давальческого сырья нерезидента,** или такого сырья. При этом, соответственно пункту 4.4 статьи 4 Закону-1 базой налогообложения такой готовой продукции есть договорная (контрактная) стоимость такой продукции с учетом акцизного сбора, ввозной таможенной пошлины, а также других налогов, собраний (обязательных платежей), за исключением налога на добавленную стоимость, которые включаются в цену такой готовой продукции согласно законам Украины" по вопросам налогообложения. Определенная стоимость Пересчитывается в украинские гривны за валютным (обменным) курсом Национального банка Украины, что действовал на момент возникновения налоговых обязательств. При этом налог выплачивается к бюджету покупателем в порядке, предусмотренном для налогообложения товаров, которые импортируются, а ответственность за уплату налога покупателем такой продукции несет отечественный ее перепроизводитель. Поэтому, при проверке хозрасчетного подразделения ГАО “ПДМН” фирмы “Рута”, которая является и предприятием-перепроизводителем давальческого сырья, было обращено внимание на полноту вывоза (возвращение) готовой продукции, изготовленной из такого сырья, с целью выявления случаев продажи такой продукции на территории Украины и проверки правильности определение налоговых обязательств.

**3.3.2 Проверка правильности определения сумм налогового кредита**

Соответственно подпункту 7.4.1 статьи 7 Закон-2 налоговый кредит отчетного периода состоит из сумм налогов, уплаченных (начисленных) плательщиком налога в отчетном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых относится в состав валовых затрат производства (оборота) и основных фондов или нематериальных активов, которые подлежат амортизации.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные (начисленные) плательщиком налога в отчетном периоде в связи с приобретением (сооружением) основных фондов, которые подлежат амортизации, включаются в состав налогового кредита такого отчетного периода, независимо от сроков введения в эксплуатацию основных фондов.

В случае если плательщик приобретет товары (роботы, услуги), стоимость которых не относится в состав валовых затрат производства (оборота) и не подлежит амортизации, налоги, которые уплаченные в связи с так приобретением, возмещаются за счет соответствующих источников и в состав налогового кредита не включаются.

Не разрешается включение в налоговый кредит любых затрат по уплате налога, что не подтвержденные налоговыми накладными или таможенными декларациями, а при импорте работ (услуг) - актом принятия работ (услуг) или банковским документом, что удостоверяет перечисление средств в оплату стоимости таких работ (услуг).

В случае если суммы налога предварительно включенные в состав налогового кредита, остаются неподтвержденными указанными этим подпунктом документами, плательщик налога несет ответственность в виде финансовых санкций, установленных законодательством, начисленных на сумму налогового кредита, неподтвержденную указанными документами.

Поэтому, при проверках было обращено внимание на датувыписки налоговой накладной и дату заполнение книги учета приобретение товаров счета плательщика налога в оплату товаров (работ, услуг).

Относительно даты выписки налоговой накладной при проверке было учтено, что соответственно подпункту 7.2.3 пункта 7.2 статьи 7 налоговая накладная составляется в момент возникновения налоговых обязательств продавца.

Для товаров (услуг), приобретение (предоставление) которых контролируется приборами учета, факт получения (предоставление) таких товаров (услуг) удостоверяется данными учета.

При проведении проверки правильности указанных в декларациях по НДС сумм налогового кредита было обращено внимание на такие вопросы, как:

- соответствие этих сумм данным полученных налоговых накладных приприобретены товары (работ, услуг) на территории Украины оформленных грузовых таможенных деклараций при импорте товарови актам прием работ (услуг) или банковским документам,которые подтверждают перечисления средств в оплату стоимости работ (услуг) при импорте услуг. При этом надлежит учесть, что налоговая накладная выписывалась на дата первой из событий, которая состоялась: оплаты товаров (работ, услуг) или их отгрузка, поэтому возможные случаи включения в налоговый кредит сумм НДС за налоговыми накладными. выписанными за датой отгрузки товаров (работ, услуг), по которым не было проведено оплаты (списание средств из расчетного счета покупателя);

- соответствие размеру сумм стоимости приобретенных с налогом на добавленную стоимость и без налога товаров (работ, услуг) и сумм налогового кредита данным книги учета приобретение товаров (работ, услуг), а именно итоговым данным граф 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 23, и отдельным показателям графы 17 книги;

* включениев валовые затраты производства (оборота) стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), суммы НДС по которым отнесенные к налоговому кредиту, по данного налогового учета. При этом, состав валовых затрат определяется соответственно статье 5 Закона Украины от 22 мая 1997 года. № 2Й/97-ВР "О налогообложении прибыли предприятий"
* - включение в налоговый кредит сумм НДС по основных" производственным фондам и нематериальных активах, которые подлежат амортизации. При этом, необходимо учесть, что соответственно подпункту 8.1.4 статьи 8 Закону-2 не подлежат амортизации затраты на приобретение, ремонт, реконструкцию, модернизацию или другие улучшения непроизводственных фондов. При этом, под термином "непроизводственные фонды" следует понимать капитальные активы, которые не используются в хозяйственной деятельности плательщика налога.

Однако, суммы НДС, уплаченные за основные фонды или нематериальные активы приобретенные с целью их дальнейшей продажи другим лицамили их использование как комплектующих (запчастей частей) других основных фондов, предназначенных для дальнейшей продажи другим лицам относятся в состав налогового кредита.

- отнесение к налоговому кредиту отчетного периода сумм НДС, уплаченных в отчетном периоде, на который приходится дата списания средств из расчетного счета плательщика налога в оплату товаров и основных фондов, которые введенные в эксплуатацию в отчетном периоде, указанных в разделе III "Увеличение налогового кредита" форм проведение одноразового перерасчета и соответствия таких сумм первобытным документам (выпискам банкаиактам введение в эксплуатацию).

Соответственно Инструкции сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную или начисленную в связи с приобретением (изготовлением) и строительством основных фондов, что не введенные в эксплуатацию, в месяце введения в эксплуатацию таких основных фондов плательщики налога способом сторно отображают по дебету счета *15* "Капитальные инвестиции" и кредита счета *64/1*"Расчеты по налогам". При этом, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные (начисленные) в связи с достройкой и введением в эксплуатацию таких основных фондов после вступления в силу этим Законом, отображаются по дебету счета *64/4* "Налоговые кредит" в корреспонденции с кредитом счетов *63* "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", *37/7* "Расчеты с различными дебиторами". После оплаты указанных ценностей, работ, услуг сумма налогового кредита отображается по дебету счета *64/1* "Расчеты по налогам " и кредита счета *64/4* " Налоговые кредит ".

Было обращено внимание на случаи, когда была заполнена строка 16 Декларации, в таком случаи было проверена правильность рассчитанных сумм корригирования на основании расчета корригирование количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной, что выписывается поставщиком соответственно Порядку заполнения налоговой накладной, (по форме согласно с прибавлением № 2 по налоговой накладной).

При этом учитывалось, что корригирование недоначисленного налогового кредита осуществляется в случаях:

1) увеличение поставщиком базы налогообложение относительно закупки товаров (работ, услуг), по которым был предоставлен налоговый кредит в предыдущих отчетных периодах. Плательщик-покупатель будет иметь право на увеличение налогового кредита только в случае уплаты добавочной стоимости поставщику. Поэтому, при проверке было обращено внимание на наличие расчетных документов, которые подтверждают такую уплату.

2) если кредит НДС не было задекларировано во время закупки товаров (работ, услуг) или основные "нематериальные фонды", что есть объектами амортизации, используются интенсивнее для проведения операций, которые подлежат налогообложению. При этом, на основании данных бухгалтерского и налогового учета было проверено включения в валовые затраты указанных товаров (работ, услуг) и использование основных фондов и нематериальных активов в производственной деятельности.

Сумы перечисленного налогового кредита соответственно уменьшают налоговый кредит в тех случаях, когда:

1) уменьшается база налогообложения относительно закупки товаров (работ, услуг), налог на добавленную стоимость по которым было включено к налоговому кредиту предыдущих отчетных периодов. В этом случае также было обращено внимание на обязательное наличие расчетов корригирование количественных и стоимостных показателей поставщика, которое подтверждают указанные суммы;

2) была задекларирована большая сумму кредита НДС на закупку товаров (работ, услуг) или основные "нематериальные" фонды недоиспользуются для проведения операций, которые подлежат налогообложению. При проверках было обращено особое внимание на отнесение к валовым затратам указанных товаров (работ, услуг) и целевое использования основных фондов и нематериальных активов.

Таким образом при проверке соответствия оборотов, взятых из главной книги по 641, 644 и 643 счетам, было выявлено не соответствия, с данными декларации по НДС, так согласно ст.7.4.1 Закона о НДС налоговый кредит отчетного периода состоит из сумм налогов, оплаченных (начисленных) налогоплательщиком в отчетном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг), только стоимость которых относится **в состав валовых затрат** производства (обращения) и основных фондов или нематериальных активов, которые подлежат амортизации.

Сумы налога на добавленную стоимость, оплаченные (начисленные) налогоплательщиком в отчетном периоде в связи с приобретением (сооружением) основных фондов, включаются в состав налогового кредита такого отчетного периода, независимо от сроков ввода в эксплуатацию основных фондов.

**3.3.3 Проверка правильности проведения расчетов с бюджетом при осуществлении операций по продаже товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения**

Начиная проверкупо этому вопросу преждевсего было обращено внимание на правомерность примененияплательщиком налога льгот, предусмотренных; Законом ”O НДС”, что определен перечень операций, что не с объектом налогообложения; операции, освобожденные от налогообложение; операции, освобожденные от налогообложения на определенный термин.

Были рассмотрены случаи когда плательщик налога совершает операцию по продаже товаров (робот, услуг), которые освобождены от налогообложения или не являются объектом налогообложения согласно со статьями 3 та 5 Закона-1, суммы налога , выплаченные в связи с приобретением товаров (робот, услуг), стоимость которых входит в валовых затрат производства (оборота) и основных фондов и нематериальных активов, которые подлежат амортизации, соответственно подпункту 7.4.2 статьи 7 Закона ”О НДС”, а также было проверено относятся ли такие операции соответственно в состав валовых затрат производства (оборота) и на увеличение стоимости основных фондов и нематериальных активов и к налоговому кредиту не включаются.

Так же было проверено имеют ли место случаи, когда плательщик налога на доход, зарегистрированный как плательщик налога на добавленную стоимость, одновременно осуществляет операции по продаже товаров (работ, услуг), которые облагаются налогом на добавленную стоимость и освобожденные от налогообложения, или не является объектом налогообложение таким налогом, налог на добавленную стоимость, уплаченный в составе затрат на приобретение товаров (работ, услуг), которые относятся в состав валовых затрат, и основных фондов и нематериальных активов, что подлежат амортизации, и относятся ли такие операции соответственно к валовым затратам или увеличивается ли балансовой стоимости соответствующей группы основных фондов на сумму, что не включенная в состав налогового кредита предприятия налога согласно закону Украины "О налоге на добавленную стоимость.

**3.3.4 Проверка правильности определения суммы налогового кредита по экспортным услугам из товаров вывезенных (экспортированных) плательщиками налога за границы таможенной территории Украины.**

Согласно пункта 6.2.1 статьи бы Закона товары считаются вывезенными (экспортированными) плательщиком налога за границы таможенной территории Украины в случае, если их вывоз (экспортирование) удостоверено соответствующе оформленной таможенной грузовой декларацией.

Соответственно подпункту 6.2.2 пункта 6.2 статьи 6 Закону ”О НДС” роботы и услуги считаются экспортированными, если они предназначены для использования и потребления за пределами таможенной территории Украины.

Поэтому при проверках было учтено, что к экспорту не относятся предоставленные (выполненные) резидентами услуги (роботы) для нерезидентов, если такие услуги (роботы) имеют употребление (использование) на таможенной территории Украины.

При проверке было учтено, что датой возникновения права на получение бюджетного возмещения при экспорте товаров (работ, услуг) есть дата поступления средств от покупателя-нерезидента на банковский счет продавца-резидента.

Для получения возмещения из бюджета сумм налогового кредита по экспортным операциям плательщики налога должны вместе с декларацией по НДС дать:

- копии грузовых таможенных деклараций (или провозных сведений в случаях, если грузовая таможенная декларация не оформляется), которые содержат все реквизиты, предусмотренные Инструкцией о порядке заполнения, грузовой таможенной декларации, и Положением о порядке таможенного оформления товаров и других предметов, которые перемешиваются между таможнями, Согласно указанных нормативных актов при отгрузке товаров на экспорт таможней пункта отправление груза, что осуществляет таможенное оформление, проставляется штамп "под таможенным контролем экспорт" и делается запись такого содержания: направляет к таможне для пропуска за границы таможенной территории Украины", что заверяется подписью и личной номерной печатью инспектора таможни;

- справку банка о поступлении валютына расчетный счет предприятия-экспортера **за** товары (роботы, услуги),на что оформлен;

- по товарам - товаросопроводительные документы и грузовая таможенная Декларация;

- по работам, услугах - акты сдачи резидентом и прием нерезидентом результатов выполненных работ, предоставленных услуг.

При документальной проверке было обращено внимание на наличиеу экспортера**,** кроме вышеупомянутых документов, налоговых накладных на суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (у посредника), товарно-материальных ценностей, использованных для производства продукции (работ, услуг), что экспортируются (у производителей)

**3.3.5 Проверка правильности начисление налога на добавленную**

**стоимость при бартерных (товарообменных) операциях**

Датойвозникновения налоговых обязательствво время осуществления бартерных (товарообменных) операций считается любоеиз событий которое настало ранее;

- или дата отгрузки плательщиком налогатоваров, а для работ (услуг) - дата оформления документа, что удостоверяетфакт выполнения работ (услуг) плательщиком налога;

- или дата оприходования плательщиком налогатоваров, в для работ (услуг) - дата оформления документа, что удостоверяет факт получение плательщиком налога результатов работ (услуг).

**Датой возникновения права плательщика налога на налоговый** кредит для бартерных (товарообменных) операций - дата осуществления заключительной (балансирующей) операции,которая состоялась после первой из вышеуказанных событий.

Исходя из этого, при выявлении проверкой случаев отгрузка товаров (выполнение работ, предоставление услуг) при отсутствии оплаты за такие отгрузки (выполнение, предоставление) денежными средствами, в случае, если эти отгрузки (выполнение, предоставление) осуществлено в границах бартерной операции было проверено наличие налоговой накладной на суммы НДС по таким товарам (работах, услугах), записи в Книге учета продажи товаров и соответствующего включения в налоговые обязательства того отчетного периода, в котором состоялось отгрузка (выполнение, предоставление).

Кроме того, при проверках было обращено внимание на своевременность включения в налоговый кредит сумм НДС по таким операциям, поскольку для каждой из сторон - участников бартерного контракта право на налоговый кредит возникает только после о ведении заключительной (балансирующей) операции. Поэтому, проявив суммы НДС, включенные к налоговому кредиту без факта списания средств из расчетного счета, было проверено, относятся ли такие суммы к стоимости товаров отгруженных (работ выполненных, услуг предоставленных) в счет заключительной (балансирующей) операции с учетом конечной договорной (контрактной) суммы, определенной заключенным бартерным соглашением, В случаях, когда были выявлены суммы НДС, включенных к налоговому кредиту по незбалансированих поставкам, было проверено наличие налоговых накладных и записей в Книге приобретения товаров (работ, услуг) по таким суммам.

Учитывая то, что при проведении бартерных операций на территории Украины налоговые обязательства возникают и у того участника бартерного контракта, у которого первым событием была дата оприходования товаров, а для работ (услуг) - дата оформления документа, что удостоверяет факт получения плательщиком налога результатов работ (услуг), то при проверке было обращено внимание на наличие кредиторской задолженности по счету *63* “Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отображенную в журнале-ордере № 6 в разрезе каждого поставщика (заказчика) на конец периода проверки с целью выявления случаев поступление товаров (работ, услуг) по бартерным соглашениям, по которых суммы НДС не включенные к налоговым обязательствам.

Кроме того, у плательщика налога было проверено наличие налоговой накладной, выписанной на дату первого события, и записи в Книге учета продажи товаров (работ, услуг).

При проверке правильности отображения в бухгалтерском учете операций сумм НДС при осуществлении бартерных операций было учтено, что соответственно пункту 4 Инструкции в случаях получения сырья, материалов, товаров, других товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, выполнение работ, услуг по бартерному контракту к отгрузке продукции, товаров, выполнение работ, услуг сумма налога на добавленную стоимость из полученных ценностей, отображается по дебету счета *64/4* "Налоговый кредит", в корреспонденции с счетом *63* "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", *37/7* "Расчеты с прочими дебиторами". Одновременно такая же сумма отображается по дебету счета *64/3* "Налоговые обязательства" в корреспонденции с счетом *64/1* "Расчеты по налогам".

Были рассмотрены случаи когда после отгрузки продукции, товаров, других материальных ценностей, нематериальных активов, выполнение работ, услуг по бартерному контракту, за которым были ранее полученные товарно-материальные ценности, выполненные роботы, услуги, и их отображение в бухгалтерском учете. В соответствии с инструкцией при таки операциях сумма налога на добавленную стоимость из операции по отгрузке продукции, товаров, выполнению работ, услуг отображаются по дебету счета *70*, "Доход от реализации", *71* “Прочий операционный доход” в корреспонденции с счетом *64/3* "Налоговые обязательства" Одновременно по дебету счета *64/1* "Расчеты по налогам" в корреспонденции с счетом *64/4* "Налоговый кредит", отображается сумма налога на добавленную стоимость, на что предприятие приобрело право уменьшить налоговое обязательство.

**3.3.6 Порядок проведения проверки с плательщиками налогов по расчетам с бюджетом к проведению возмещения НДС**

Во время проведения проверки возмещения налогана добавленную стоимость было сверено сальдо по расчетам с бюджетом плательщика налога за счетом *64/1* "Расчеты по налогам" с данными лицевого счета плательщика, что ведется налоговой инспекцией.

При этом, было проверено в плательщика налога сальдо расчетов из налога на добавленную стоимость по счетам 64 "Расчеты по налогам" (субсчет 3 “налоговых обязательств" и субсчет 4 " налоговый кредита") и 68 "Расчеты по налогам и платежам" (субсчет 1 "Расчеты по налогам " ), что должны отвечать таким данным:

- по кредиту счетов 64 (субсчет 1 "Расчеты по налогам ") и 64 (субсчет 3 "налоговые обязательства") отображается сумма налога на добавленную стоимость, начисленная по счетам, которые оставались неоплаченными на конец периода;

- по дебету счетов 64 (субсчет 4 " налоговый кредит") и 64 (субсчет 1 "Расчеты по налогам") отображаются суммы налога на добавленную стоимость, начисленные к возмещению, термин которого не настал на конец отчетного периода, и суммы налога на добавленную стоимость, начисленные из полученных авансов, по которых не было осуществлено отгрузки продукции;

- по дебету (кредиту) счетов 64 (субсчет 3"налоговые обязательства") и 64 (субсчет 1 "Расчеты по налогам") отображается остаток суммы налога на добавленную стоимость, определенный в результате одноразового перерасчета, термин возмещения (уплаты) которых не настал.

В случае, если по данного учета налогового органа сальдо расчетов на конец периода определяется как сумма переплаты, а по данной декларации за отчетный период подлежит к уменьшению по лицевому счету сумма НДС в виде превышения сумм налогового кредита над суммой налоговых. обязательств, то сальдо на конец отчетного периода определяетсякак разность между суммой переплаты и суммой, что подлежит уменьшению.

* + 1. **Проведение предварительной документальной проверки порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость**

В первую очередь проверке подлежали, суммы, представленные для возмещения на расчетный счет плательщика, потом суммы, которые зачисляются в счет следующих платежей, а также по декларациям, с указанием сумм налогового кредита, которые вызывают подозрение, независимо от вида возмещения, предложенного плательщиком налога, или на расчетный счет, или в счет следующих платежей или путем выдачи казначейского чека.

Учитывая то, что в соответствии со статьей 7 Закона Украины от 3 апреля 1997 года № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость» с учетом изменений и дополнений суммы налога, которые подлежат уплате в бюджет или возмещению из бюджета, определяются как разность между общей суммой налоговых обязательств, которые возникли в связи с любой продажей товаров (работ, услуг) на протяжении отчетного периода, и суммой налогового кредита отчетного периода, и в случае когда по результатам отчетного периода такая сумма имеет отрицательное значение и подлежит возмещению плательщика налога из Государственного бюджета Украины в продолжение месяца, следующего за отчетным периодом, с целью проверки правильности определение указанной суммы, была проведена проверка правильности определение сумм этих двух показателей налогового учета, которые влияют на сумму возмещения: налоговые обязательства и налоговый кредит.

Сумы налоговых обязательств и налогового кредита отчетного периода отображаются плательщиками налога в налоговой декларации, форма и порядок заполнения которой утвержденные приказом ДПА Украины от ЗО мая 1997 года № 166(далее – Декларация).

Плательщики налога, которые осуществляют операции, что не является объектами налогообложения согласно статьи 3 Закону-1 и операции, освобожденные от налогообложения согласно статьи 5 Закону-1, к декларации должны прибавлять справку произвольной формы, удостоверенную подписью бухгалтера и печатью (или подписью плательщика, если плательщик – физическое лицо) из указанием вида операции и пункта Закона, соответственно которого такая операция неявляется объектом налогообложение или освобождается от налогообложения.

При проверке Декларации плательщика налога, было обращено внимание когда одновременно с налогооблагаемыми операциями осуществляются операции, освобожденные от налогообложения соответственно статье 5 Закону-1, было обращено также внимание на данные объема продажи товаров (работ, услуг), указанные в строках 1,2 и 3, 4 раздела «Налоговые обязательства» и объемы приобретенных товаров (работ, услуг) и основных фондов и нематериальных активов, которые подлежат амортизации, для операций, которые подлежат налогообложению и освобожденные от налогообложения, которые указанные в строках 10 а), 11 а) и строках 10 б), 11 б) и 13 раздела «Налоговый кредит».

В случае, если плательщик налога в отчетном периоде проводит корригирование перечисленного и недоначисленного налогового кредитаза предыдущий отчетный период, сумма который отображается в пункте 16 Декларации, то он обязан подать Расчет корригирования сумм НДС (по форме прибавлению № 2 к Декларации).

При проверке деклараций плательщиков налога, что при ввозе (пересылке) товаров на таможенную территорию Украины оформляютпростой вексель па сумму налогового обязательства, было обращено внимание на правильность отображения сумм, указанных в векселе, в общей сумме налоговых обязательств в строках 6 и 19 Декларации и включение этих сумм к налоговому кредиту в строке 12 «б» Декларации.

При проверке деклараций плательщика налога, который осуществляют экспортные поставки в порядке бартерных (товарообменных) операций, было учтено, что такой плательщик до 1 января 2001 года также должны проводить корригирования перечисленных сумм налогового кредита, заполнять расчет по форме № 2 к Декларации и отображать эти суммы в строке 16 Декларации.

**Раздел 4.**

**Анализ налогообложения налогом на добавленную стоимость.**

**4.1 Анализ налога на добавленную стоимость.**

Значительный удельный вес в структуре налогов, уплачиваемых в бюджет, имеет налог на добавленную с стоимость.

Добавленная стоимость, облагаемая налогом, исчисляется исходя из суммы выручки за товары, выполненные работы и оказанные услуги, за вычетом материальных затрат на производство и реализацию этих това­ров (работ, услуг).

Источниками информации для анализа налога на добавленную стоимость являются плановые расчеты; Формы №2 “О финансовых результатах предприятия”; Формы №5-з “Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия”; журналы-ордера №11, 10, 13; специальные расчеты по бартерным сделкам и другие источники.

На сегодняшний день ГАО “ПДМН” является одним из самых крупных экспортеров своих услуг и поэтому большая доля всей налогооблагаемой части налогом на добавленную стоимость работ и услуг производимых предприятием идет по ставке “0”. (см. рисунок 4.1)



**Рис. 4.1** Удельный вес налоговых ставок во всей налогооблагаемой части выполненных работ и услуг по транспортировке нефти налогом на добавленную стоимость ГАО “ПДМН” в 2000г.

## По данным Формы №2 “Отчет о прибыли и убытках” за 1999 г. и Формы №2 “О финансовых результатах предприятия” за 2000 г. можно сравнить насколько изменилась доля выручки от реализации облагаемой налогом на добавленную стоимость по ставке 20% и 0%



**Рис 4.2** Сравнение изменения доли выручки от реализации облагаемой налогом на добавленную стоимость по ставке 20% и 0% по годам.

По данным налоговых деклараций по Налогу на добавленную стоимость была построена таблица, а на ее основе соответственно динамика превышения налогового кредита над обязательствами.(см. Таблица 4.1 , рис. 4.3 )

###### Таблица 4.1

Данные налоговых деклараций по Налогу на добавленную стоимость за 2000 год

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | налоговый кредит (ряд17) (грн.) | налоговые обязательства  (ряд 9)  (грн.) | Чистая сумма задолженности по НДС в текущем отчетном периоде (ряд 18) (грн) |
| **январь** | 3.257.983 | 495.039 | -2.762.944 |
| **февраль** | 2.600.816 | 1.518.326 | -1.082.490 |
| **март** | 3.078.426 | 725.244 | -2.353.182 |
| **апрель** | 3.685.406 | 659.528 | -3.025.878 |
| **май** | 5.503.289 | 694.171 | -4.809.118 |
| **июнь** | 5.434.281 | 333.072 | -5.101.209 |
| **июль** | 5.042.194 | 1.383.814 | - 3.658.380 |
| **август** | 4.297.610 | 1.836.013 | -2.461.597 |
| **сентябрь** | 5.375.868 | 635.650 | -4.740.218 |
| **октябрь** | 5.068.590 | 768.188 | -4.300.402 |
| **ноябрь** | 3.127.734 | 1.218.798 | -1.908.936 |
| **декабрь** | 4.117.645 | 673.391 | -3.444.254 |
|  |  |  |  |
| итого за год | 50.589.842 | 10.941.234 | -39.648.608 |

На данной таблице видно значительное превышение налогового кредита над налоговыми обязательствами. Это также связано с большим удельным весом экспортных операций предприятия, т.к. закупая товароматериальные ценности, основные средства, осуществляя капитальные вложения для ведения хозяйственной деятельности предприятие имеет право на возмещение из бюджета уплаченных сумм НДС поставщикам, дебиторам и т.д., а НДС от осуществления работ и услуг ГАО ”ПДМН” рассчитывается по нулевой ставке.



**Рис. 4.3**  Динамика превышения налогового кредита над обязательствами по данным ГАО “ПДМН” за 2000г.

Таким образом ГАО “ПДМН” – предприятие, у которого государство является постоянным дебитором по НДС.

На рис 4.4 видно какую часть занимает дебиторская задолженность по НДС во всей дебиторской задолженности предприятия.



**Рис 4.4** Суммы дебиторской задолженности ГАО ПДМН за 1999 и 2000 года



Рис 4.5 Доля дебиторской задолженности госбюджета перед предприятием ГАО “ПДМН” по НДС во всей дебиторской задолженности госбюджета перед ГАО “ПДМН” за 2000 г.

На рисунках 4.4и 4.5 видно, что сумма дебиторской задолженности по НДС занимает значительную часть всей дебиторской задолженности ГАО “ПДМН” и 95% во всей дебиторской задолженности бюджета перед предприятием , которая составляет, 22 539 тыс. грн. в 1999 г. и 27 652 тыс. грн. в 2000г., что является отвлечением оборотных средств предприятия, и приводит, в свою очередь, к потери прибыли.

4.2 Законодательная база формирования налога на добавленную стоимость ее особенности и недостатки.

Законодательной базой для формирования налога на добавленную стоимось является следующие документы:

**-Закон Украины** от 03.04.97 г. **№168/97-ВР “О налоге на до­бавленную стоимость”** (с изменениями**,** внесенными Закона­ми Украины).

-Порядок заполнения и представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденный прика­зом Государственной налоговой администрации Украины от 30.05.97 г. №166 (с изменениями, внесенными приказом Государственной налоговой администрации Украины от 10.04.98 г. №179, от 23.10.98 г. №499).

-Порядок заполнения форм налоговой накладной. Порядок ведения книги учета приобретения товаров (работ, услуг), Порядок ведении книги учета продажи товаров (работ, ус­луг), утвержденные приказом Государственной налоговой администрации Украины от 30.05.97 г. №166.

-Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавлен­ную стоимость, утвержденная приказом Министерства фи­нансов Украины от 01.07.97 г. №141 (с изменениями, внесен­ными приказами Министерства финансов Украины от 17.10.97 г. №218, от 19.02.98 г. №37). Указ Президента Украины от 07.08.98 г. №857/98 “О неко­торых изменениях в налогообложении”.

Все инструкции и порядки связанные с налогом на добавленную стоимость составлены на основе закона о налоге на добавленную стоимость.

Особенность **Закона Украины** **“О налоге на до­бавленную стоимость”** является то, что:

-этот Закон определяет налогоплательщиков на добавленную стоимость, объекты, базу и ставки налогообложения, перечень необлагаемых налогом и освобожденных от налогообложения операций, особенности налогообложения экспортных и импортных операций, понятия налоговой накладной, порядок учета, отчетность и внесение налога в бюджет;

-также одной из главных особенностей Закона о НДС то, что это единственный налог который согласно законодательству может подлежать возмещению из бюджету;

-изменение порядка обложения налогом на добавленную стоимость могут осуществляться только внесением изменений в настоящий закон;

-налог на добавленную стоимость является внутренним налогом и не может регулироваться нормами международных договоров, ратифицированных Верховной Радой Украины.[1]

Налог на добавленную стоимость является элементом действующей налоговой системы, имеющей множество недостатков, основные из которых:

- двойное налогообложение одной и той же базы (фонда оплаты труда, прибыли);

- отток оборотных средств предприятий на достаточно долгие сроки;

- возможность уклонения от уплаты налогов;

- сложность расчета для бухгалтеров;

* фактическое взимание налога не с добавленной стоимости, а со всей стоимости реализованной продукции, поскольку в Украине имеет место постоянный не возврат уплаченных объемов НДС из бюджета;
* возможность “тенизации” экономики.[12]

**Раздел 5.**

**Обеспечивающие аспекты бухгалтерского учета на предприятии ГАО “ПДМН”.**

**5.1 Охрана труда на предприятии.**

Охрана труда – это система правовых, социально-экономических, организационно-технических, санитарно-гигиенических и лечебно-профилактических мероприятий, которые направлены на сохранение здоровья и трудоспособности человека в процессе роботы.

Предметом охраны труда, как науки, есть изучение условий работы, которые направлены на обеспечение не только полной безопасности работающих, но и на создание оптимальных, комфортных условий работы. Обеспечение этих условий лежит на службе охраны труда, которая создана на предприятии ГАО “ПДМН”. Система охраны труда на предприятии включает службы техники безопасности, сеть научно-исследовательских и проектно-конструкторских организации.

Типовое положение об этой службе утверждает Государственным комитетом Украины по надзору за охраной труда. Организация охраны труда на предприятии ведется в соответствии с Законом про охрану труда, кодексов законов про труд Украины и другими нормативными актами, которые регулируют взаимоотношения между разными субъектами права в этой сфере.

Служба охраны труда подчиняется непосредственно руководителю предприятия и приравнивается к основным производственным и техническим службам. Ликвидация службы охраны работы допускается лишь при условии ликвидации предприятия. Специалисты по охране труда имеют право указывать руководителям структурных подразделений предприятия обязанности для выполнения приказов по ликвидации недостатков, получать от них необходимые сведения, документацию и разъяснения по вопросам охраны туда, требовать устранения от работы лиц, которые не прошли медицинский осмотр, обучение, инструктаж, проверку знаний. Приказ специалиста по охране труда может отменить только руководитель предприятия.

За нарушение законодательных и других нормативных актов по охране труда, осуществление препятствий для деятельности уполномоченных лиц органов государственного надзора за охраной труда и представителей профессиональных союзов виновные работники привлекаются к дисциплинарной, административной, материальной или уголовной ответственности согласно законодательству Украины.

Все работники на предприятии в обязательном порядке застрахованы от несчастных случаев и профессиональность заболеваний. Страхование осуществляется в порядке и на условиях, что определяются законодательством и коллективным договором.

Работники, занятые на работах с тяжелыми и вредными условиями труда, бесплатно обеспечиваются лечебно-профилактическим питанием, молоком или равноценными питательными продуктами, минеральной соленой водой.

При разъездном характере работы работники выплачиваются денежные компенсации на приобретение лечебно -профилактического питания.[18]

Обеспечение безопасных и безвредных условий труда является обязанностью Уполномоченного органа, который организует условия работы на рабочем месте согласно Закону Украины “Об охране работы”, обеспечивает безопасность технологических процессов, машин, механизмов, других средств производства, имеющихся средств защиты, соответствие санитарно-бытовых условий требованиям нормативных актов по охране труда.

Закон Украины “Об охране труда" принят Верховной Радой Украины 14 октября 1992 года и введен в действие с 24 октября 1992 года. Он определяет основные положения относительно реализации конституционного права граждан на охрану их, жизнь и здоровья в процессе трудовой деятельности, регулирует с участием соответствующих государственных органов отношения между собственником предприятия, учреждения и организации или уполномоченным им органом и работником по вопросам безопасности, гигиены труда и производственной среды и устанавливает единый порядок организации охраны труда в Украине.

Этот Закон распространяется на все предприятия, учреждения, организации независимо от форм собственности и видов деятельности, а также на иностранных граждан и лиц без гражданства, если они работают на территории Украины.

Каждый работник, обязан выполнять нормы, правила, стандарты и инструкции по охране труда, придерживаться установленных требований поведения с механизмами, пользоваться средствами коллективных и индивидуальной защиты и др.

**5.2. Анализ санитарно-гигиенических условий работы рабочих бухгалтерии.**

Дальнейшее повышение качества и эффективности бухгалтерского учета нераздельно связанное с верной и рациональной методологией, как научная организация труда в бухгалтерии важное место занимает рациональная организация рабочих мест учетного персонала на основании достижений науки.

Рабочее место бухгалтера – это участок производственной площади, которая закреплен за работником и оборудовано необходимым оснащением, средствами оргтехники. Все свое рабочее время бухгалтер, как правило, проводит за рабочим столом. Поэтому очень важно, чтобы его рабочее место было расположено в соответствующем помещении, с учетом наличия естественного и электрического освещения.

Освещение – это важнейший фактор, который влияет на трудоспособность бухгалтера.

Физиологи твердят, что при надлежащем солнечном освещении трудоспособность повышается на 5-15%. На качество освещения влияют здания и сооружения, которые стоят напротив, чистота стен.

Напротив окон бухгалтерии ГАО “ПДМН” стоит здание. Поэтому равномерное освещение обеспечивается и с помощью искусственного освещения, ламп.

Общая площадь, которая приходится на бухгалтерию составляет 18 кв. г., то есть на одного работающего – 6 кв.г. Высота помещения -3,3 г. Таким образом, объем помещения на одного работника отвечает СН и П 11-90-81.

На зрение, общее чувство и трудоспособность отдельное влияние имеет цветная гамма помещения. Чем светлее окраска стен, тем высший коэффициент отражения света.

Цветная композиция служебного помещения должна оказывать содействие снижению утомленности, повышению точности движений, созданию красивого расположения духа у работников.

Стены в комнате бухгалтерии предприятия покрытые световой кремовой краской, стены однотонные, что предоставляет помещению впечатления чистоты и свежести. Рамы окон выкрашенные в белый цвет, дверь деревянные светло-коричневые.

На производительность работы отрицательно влияет шум, который проникает у помещения. Поэтому, стены помещения перед окрашиванием были покрытые звукоизолирующим материалом – акустической штукатуркой.

Рабочее место бухгалтера оборудованное специальной мебелью. Правильная рабочая поза работника обеспечивает повышение трудоспособности. Рабочее место бухгалтера оборудованное столом под компьютер, стулом, высота которого регулируется человеком. Стул – с мягким сидением, форма спинки широкая, с вогнутой поверхностью по форме спины человека, на колесах, крутится. Очень удобно переключаться из письменной работы за столом к работе за компьютером. Документы, размещенные в двух шкафах, верхняя часть из которых открытая, то есть легко находятся нужные папки с документами. Одежда помещается также в шкафе. Мебель имеют приятный цвет светлого дерева.

При подборе конторской мебели были учтены нормальная и дополнительная зона достижимости, в границах которой бухгалтер работает не перемещаясь.

В кабинет должен поступать притоков свежего воздуха, так как его отсутствие ведет к преждевременной утомляемости работающего. В кабинете не организованная естественная вентиляция воздуха, то есть воздух попадает и выходит через окна и двери, есть также вытяжные решетки, кондиционер, который летом работает на охлаждение или вентиляцию, а в холодный период года обеспечивает тепло в помещении.

В здания, где находится ІК “ПДМН” являются санитарно-бытовые помещения, которые прибирают каждый день, содержат в чистоте.

Значение параметров, которые характеризуют санитарно-гигиенические условия работы, указанные в таблицы 6.1.

Таблица 5.1

Параметры санитарно-гигиенических условий работы

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Параметр | Фактическое значение | Норматив согласно нормам ГОСТ 12.1.005.88 |
| Шум, дба | 42 | 50 |
| Освещенность, лк | 310 | 300 |
| Загазованность, мг/куб.г | -- | -- |
| Пыльность, мг/куб.г | -- | -- |
| Температура воздуха, С   * зимой   - летом | 23  23 | 21-25  23-28 |
| Относительная влажность воздуха, % | 56 | 55-60 |
| Скорость движения воздух, м/с | 0,2 | 0,1-0,2 |

Все параметры отвечают нормативам по ГОСТ 12.1-005-88 и другим стандартам.

5.3. Техника безопасности.

В системе мероприятий по предупреждению несчастных случаев одно из главных мест принадлежит инструктированию и обучению работников безопасным методам труда, четкого выполнения требований инструкций по технике безопасности.

При вводном инструктаже вновь поступающих на работу знакомят с общими условиями безопасности и производственной санитарии, с основными требованиями охраны труда и правилами поведения на территории и внутри самого предприятия. Вводный инструктаж проводит инженер по технике безопасности или главный инженер предприятия в кабинете или в специально отведенном месте.

Анализируя условия работы в кабинете бухгалтерии, можно сделать вывод, который данное помещение относится к типу помещений без повышенной опасности поражения электрическим током, так как относительная влажность по комнате не превышает 75%, температура воздуха не превышает 35\*С.

Для электрического питания оборудования используется электропроводка с переменным током напряжением 220 В и частотой 50 Гц. Монтаж электропроводки осуществленное согласно правилам электробезопасности.

Первичный инструктаж по технике безопасности проводится инструктором отдела техники безопасности предприятия ГАО “ПДМН”.

В должностной инструкции каждого работника предприятия записано, что работник должен знать правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной безопасности.

Работа бухгалтера в последнее время связанная с компьютерной техникой. Перед монитором компьютера наши глаза утомляются значительно более скорое, а иногда и просто отказываются повиноваться, переставая фокусировать изображения.

Дело в том, что условия работы за монитором противоположные тем, которые обычные для наших глаз. В обычной жизни воспринимаем в основному отображенный свет (если только не смотрим на солнце, звезды или искусственные источники освещения}, а объекты наблюдения беспрерывно находятся в поле нашего зрения на протяжении хотя бы нескольких секунд. А вот при работе за монитором мы имеем дело с самоосвещающимися объектами и дискретным (мерцающим с большой частотой) изображением, которое увеличивает погрузка на глаза. Если к тому прибавить такие что часто встречаются факторы, как резкий контраст между фоном и символами, непривычная форма символов., другие, чем при чтении книги, направление взгляда, блики и отображение на экране, то становится понятной, чему почти каждый пользователь знакомый с неприятными ощущениями ("песок" в глазах, жар, боль, пелена).

Технический уровень современных мониторов не разрешает полностью исключить влияние вышеперечисленных факторов. Однако это влияние необходимо минимизировать, регламентировав ряд параметров для чего и выпущенные новые санитарные нормы –сан ПиН.

"Гигиеничные требования к видео дисплейных терминалов, персональных электронно-вычислительных машин и организации работы: Санитарные правила и нормы" Сан ПиН 2.2.2.542-96. утвержденные Постановлением Госкомсанэпидемнадзором от 14 июля 1996 г. Они заменили Временные санитарные нормы; что раньше действовали и правила для работников вычислительных центров утвержденные Минздравом СССР 02.03.88). Временные санитарно-гигиенические нормы и правила устройства, оснащение, содержания и режима работы на персональных электронно-вычислительных машинах.

Одновременно с СанПиН вводится обязательная гигиеничная сертификация мониторов и персональных компьютеров, то есть, в соответствии с новыми санитарными правилами, запрещается утверждение нормативной и технической документации на новые видео дисплейные терминалы и персональные вычислительные машины, постановка их на производство, продажа и использование в производственных условиях, учебном процессе и в быту, а также их закупка и ввоз на территорию Украины без согласования нормативной и технической документации с орган Держсанепидэмнадзору и получение гигиенических сертификатов.

Все ранее разработанные типы отечественных и зарубежных мониторов, которые находятся в эксплуатации должны быть проверены на протяжении года после утверждения этих правил.

Основными параметрами изображения на экране монитора есть резкость, контраст, размеры и форма знаков, отбивная способность экрана, наличие или отсутствие мерцания. Кроме того, в СанПиН включенные нормативы еще для нескольких параметров, которые характеризуют форму и размеры рабочего поля экрана, геометрические свойства знаков и др.

Качество изображения ( в виде резкость светлых элементов, то есть знака для отрицательного изображения и фона для положительного) нормируется для того, чтобы облегчить приспособления глаз к самоосвещающимся объектам. Ограниченные также (в границах 25%) и колебаниях яркости. Нормируется внешняя освещенность экрана (100 - 250 лк). Основные визуальные характеристики мониторов, которые нормируются и соответствующие допустимые значения этих характеристик представленные в табл. 5.2.

**Таблица 5.2.**

### **Некоторые визуальные параметры, за которыми нормируют видеотерминалы**

|  |  |
| --- | --- |
| Параметры | Допустимые значения |
| Яркость знака или фона (измеряется в тьме) | 35-120 кд/м2 |
| Контраст | От 3:1 до 1:5:1 |
| Внешняя нестабильность изображения (мерцание) | Не должна быть зафиксирована большее за 90% наблюдателей |
| Угловой размер знака | 16-60 |
| Отношение ширины знака к высоте | 0,5-1,0 |
| Отбивная способность экрана (блики) | Не большее за 1% |

**5.4.Пожарная безопасность.**

Значение пожарной охраны очень велико. Причиной пожаров чаще всего бывает: неосторожное обращение с открытым пламенем при выполнении технологических операций – сварки, резки, окраски и т.п.; неисправность электропроводки, электрооборудования, электроаппаратуры, самовозгорание некоторых веществ; несоблюдение на производстве режимных мероприятий.

Каждый работник предприятия обязанный придерживаться правил пожарной безопасности, принимать меры относительно устранения нарушений требований правил пожарной безопасности, принимать участие в ликвидации пожаров и возгорания.

Горение возникает при наличии горючего вещества, окислителя и источника зажигания. Зажигания, которые сопровождается появлением пламени, называется возгоранием. Возможное и самовозгорание, то есть загорание вследствие самонагревания предприятие действием внутренних химических ли биологических процессов, или внешнего нагревания вещества. Своевременно устранить очаг пожара позволяют умело используемые разные средства пожаротушения. К ним относятся ведра, багры, лопаты, песок, вода, а также химические огнетушители.

На предприятии в целях пожарной безопасности воспрещается:

1. Хранить и пользоваться легковоспламеняющимися и горючими жидкостями (бензин, спирт, лигроин, эфир, керосин и т.д.) и легкогорючими материалами (кинопленка и др. на целлулоидной основе) без ведома и разрешения коменданта и согласования с органами пожарной охраны.

2. Оставят в пепельницах и корзинах для бумаг тлеющие сигареты и спички.

3. Курит и пользоваться открытым огнем (свечи, лучины, спички) в помещениях архивов, библиотек, машинных бюро и множительных аппаратов.

4. Обертывать электрические лампочки бумагой или вторыми горючими материалами, а также вешать на электропровода и складывать к ним какие-либо предметы.

5. Пользоваться для освещения коптилками, свечами и др. приборами с открытым источником света.

6. Пользоваться бытовыми электронагревательными приборами для личных надобностей.

Каждый сотрудник предприятия обязан:

1. Знать и соблюдать правила противопожарного режима в зданиях и помещениях.

2. Знать места расположения средств пожаротушения и уметь применять их в случае возникновения пожара.

3. При пользовании электронагревательными приборами, соблюдать правила противопожарного режима.

4. При уходе из помещения не оставят включенными электронагревательные приборы.

5. В случае пожара или задымления немедленно сообщить по телефону «01» и приступит к тушению пожара имеющимися средствами.

При выполнении работы на компьютерах необходим придерживаться требований общей и настоящей инструкции по вопросам охраны труда.

В соответствии с требованиями Сноп 2.09.02-85 «Производственные сооружения» взрывопожарная и пожарная опасность зданий и сооружений оценивается с учетом взрывоопасных свойств и количества веществ и материалов, которые там находятся.

Надежным и быстрым средством сообщения о пожаре на предприятии ГАО “ПДМН” есть электрическая пожарная сигнализация автоматического действия, которая реагирует на повышение температуры и подает сигнал о возникновении пожара и восстанавливается после тушения пожара.

Категория относительно взрывопожарной и пожарной опасности должны быть обозначены на входной двери к помещению, а также на границах зон в середине помещение и снаружи.

Успех быстрой ликвидации пожара зависит от имеющихся огнетушительных средств, умения пользоваться ими всеми работниками, а также от средств пожарной связи и сигнализации для вызова пожарной помощи и приведения в действие автоматических и первоначальных огнетушительных средств. На ГАО “ПДМН” к огнетушительным средствам относятся ручные углекислотные огнетушитель и размещенные в коридоре в соответствии с требованиями “Правил пожарной безопасности в Украине”. Они предназначены для гашения небольших пожаров, всех видов возгорания. Углекислотой можно гасить электрооборудования, которое находится на предприятии с напряжением, а также горбчі жидкости и твердые вещества.

Таким образом, на предприятии ГАО “ПДМН” придерживаются требования пожарной безопасности.

**5.5 Автоматизация бухгалтерского учета на предприятии ГАО “ПДМН”**

Занять лидирующее положение на рынке, повысить эффективность работы персонала, создать оптимальную структуру управления - вот первоочередные задачи руководителя предприятия. В бухгалтерской деятельности это особенно важно, что обуславливает широкое применение бухгалтерских пакетов и программ, благодаря внедрению которых повышается оперативность обработки данных и достоверность деловой информации, принимаются более объективные финансовые и управленческие решения.

Автоматизация бухгалтерского учета на предприятии и подготовка финансовой отчетности в налоговые органы в условиях переходной экономики Украины является одной из наиболее важных задач. Ситуация такова, что сам по себе бухгалтерский учет на предприятии может рассматриваться как внутреннее дело предприятия, а основой для оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия со стороны государства служит отчетность (бухгалтерский баланс и многочисленные другие отчетные формы), которая должна ежеквартально предоставляться в налоговую инспекцию по месту регистрации предприятия. Кроме того, существуют плановые и внеплановые налоговые проверки, при проведении которых могут потребоваться все бухгалтерские документы, включая первичные.[ ]

Бухгалтерский учет на ГАО “ПДМН» автоматизирован. Работа осуществляется на компьютерах, связанных между собою электронной сетью. Для ведения бухгалтерского учета в Компании применяется программа под названием Fin Expert.

В системе насчитывается свыше 50 бухгалтерских приложений для автоматизации всех участков учета.

Все учетные приложения используют единый План счетов и выполняются в одном поле бухгалтерских проводок, что позволяет получать Оборотный баланс и все учетные регистры предприятия в режиме реального времени. Все приложения интегрированы в общую модель синтетического и аналитического учета, и любой первичный документ создается или регистрируется в системе один раз.

Система предусматривает ведение много валютного учета **в двух формах** собственности — хозрасчетной и бюджетной.

Система комплектуется приложениями для изготовления всех необходимых на предприятии первичных документов. Вид документов в точности соответствует утвержденным бланкам. Формы документов поставляются на нескольких языках.

Приложения интегрированы в модель бухгалтерского учета, и **все** документы автоматически регистрируются в системе документооборота.

Оформление документов выдерживается в фирменном стиле предприятия, и соответствуют мировым стандартам.

•Платежные поручения

• Платежные требования-поручения

• Кассовые приходные ордера

• Кассовые расходные ордера

• Доверенности

• Командировочные удостоверения- -

• Авансовые отчеты

• Валютные платежные поручения

• Приходные валютные кассовые ордера

• Расходные валютные кассовые ордера

• Заявления на покупку (продажу) валюты

• Распределения валютной выручки

• Объявления на взнос наличными

• Заявления на аккредитив

• Гарантийные поручения

• Налоговые накладные

Все функции работы с данным режимом можно разделить на следующие части:

# 1 Команды работы с хозяйственной операцией

2 Команды работы с бухгалтерской справкой

3 Расширения режима

4 Общедоступные команды

• Добавить хозяйственную операцию (с генерацией проводок)

• Редактировать хозяйственную операцию

• Просмотреть хозяйственную операцию, проводки и документы по ней

• Удалить хозяйственную операцию

• Произвести поиск необходимой хозяйственной операции

• Сортировать хозяйственные операции

• Установить фильтр на журнал операций

• Печатать журнал операций с проводками или без них

• Просмотреть бухгалтерские справки

• Создать на основе хозяйственной операции бухгалтерскую справку

• Редактировать бухгалтерскую справку

• Удалить бухгалтерскую справку

• Произвести поиск нужной бухгалтерской справки

• Сортировать список бухгалтерских справок

• Печать из окна диалога **Список справок**

• Привязать хозяйственную операцию к штрих-коду

• Посмотреть по хозяйственной операции расширенную аналитику

В данном режиме доступны также и другие общесистемные функции системы, такие как:

• Блокировка окна, записи

• Обновление записей в таблице

• Настройка отображения таблицы

• Работа с буфером обмена

• Установка типа обработки данных

Данная команда используется при создании редко используемых операций и осуществляется в два этапа. Сначала записывается хозяйственная операция, а затем, в режиме редактирования, генерируются по ней проводки.

Для добавления хозяйственной операции выполните следующие операции:

1 Вызовите контекстное меню, щелкнув правой кнопкой мыши на поле диалога.

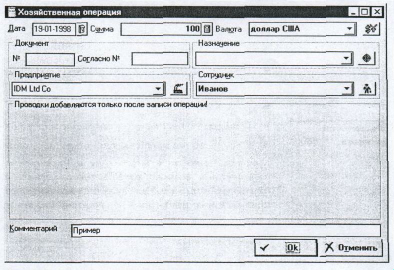
2 Выберите пункт меню **Добавить.**

3 В появившемся окне диалога **Хозяйственная операция** введите необходимые данные. При этом используйте рекомендации по заполнению, изложенные в описании характеристики понятия Хозяйственная операция.

4 Запишите операцию, нажав кнопку **ОК.**

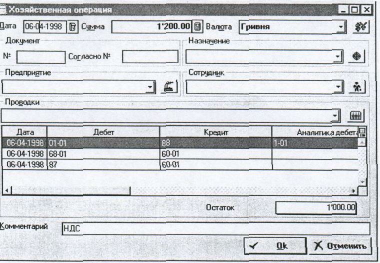
5 Вызовите хозяйственную операцию на редактирование, путем выбора меню **Редактировать** или дважды щелкните указателем мыши на данной операции

.



**Рис 5.1.** Ввод хозяйственной операции

6 В окне диалога появятся дополнительные поля, предназначенныедляввода проводок по операции.



**Рис 5.2** Ввод проводок по хозяйственной операции

7 Добавьте проводки к операции, используя либо справочник типовых проводок, либо создав новую. Для создания новой проводки выберите команду контекстного меню Добавить, щелкнув правой кнопкой мыши на таблице проводок. Для редактирования хозяйственной операции необходимо:

1 Найти необходимую хозяйственную операцию и дважды щелкнуть по ней указателем мыши либо выбрать пункт контекстного **меню Редактировать.**

2 Произвести необходимые правки в хозяйственной операции.

3 Для подтверждения произведенных изменений необходимо выбрать кнопку ОК.

4 Если вы отказываетесь от произведенных изменений, нажмите кнопку

**Отмена.**

Команда Просмотреть предназначенадля выполнения следующих функций:

• Посмотреть, на основании какого документа была создана данная операция

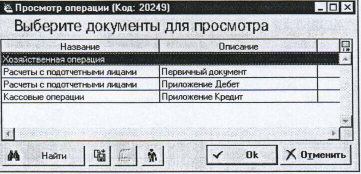
• Посмотреть и (или) найти приложение, в котором зарегистрирована данная операция

• Просмотреть карточку предприятия (контрагента) по данной операции

• Записать операцию в какое либо приложение

Для выполнения данных функций пользователю необходимо:

1 Выбрать команду контекстного меню Просмотреть.



**Рис** 4-17. Просмотр операции

2 В таблице будут выведены записи о названии документа, а также приложений дебета и кредита. Двойное нажатие по записи в данном окне приведет к выводу на экран окна редактирования хозяйственной операции.

3 Чтобы найти приложение, в котором имеется запись о данной операции необходимо нажать кнопку **Найти,** после выполнения которой, пользователю будет выведено сообщение.

4 Для быстрого просмотра предприятия-контрагента по операции — выберите кнопку с пиктограммой справочника предприятия. Для удаления хозяйственной операции необходимо:

1 Найти необходимую хозяйственную операцию.

2 Установить курсор на выбранной хозяйственной операции **и вызвать** контекстное меню.

3 Выбрать пункт контекстного меню **Удалить.**

4 В диалоге **Удаление из списка** подтвердить операцию **удаления нажатием** кнопки **Да.**

Хозяйственная операция, как правило,имеет проводки, которые

будут удалены вместе с операцией. При удалении хозяйственной операции из журнала операций также будет удалена и операция в приложении, с которым эта операция связана. На любом этапе удаления хозяйственной операции у пользователя имеется возможность отменить операцию удаления, выбрав кнопку **Нет.**

Для сортировки списка хозяйственных операций необходимо:

1 Находясь в журнале операций, вызвать контекстное меню.

2 Выбрать команду Сортировка.

3 Установить флажок переключателя и одно из доступных положений, определяющих порядок сортировки списка хозяйственных операций.

4 Для начала сортировки списка нажмите кнопку **ОК.** Для отмены сортировки нажмите кнопку **Отменить.**

Иногда пользователю необходимы данные из журнала операций, выделенные по какому-либо признаку. Для этого он может воспользоваться командой Фильтр.

Отметим, что данную команду пользователь может вызвать из главного меню системы, выбрав Править|Фильтр либо через контекстное меню окна диалога Журнал хозяйственных операций.

При вызове фильтра из главного меню, пользователь может задать более сложный фильтр, чем из журнала.

Для установки фильтра необходимо:

1 Выбрать команду **Фильтр.**

2 В появившемся окне диалога **Фильтр для Журнала операций** установить необходимые значения фильтра.

3 Подтвердите установку фильтра, нажав кнопку ОК.

Для поиска необходимой хозяйственной операции пользователь может

воспользоваться режимом Поиск. Для этого необходимо:

1 В окне списка журнала операций вызвать контекстное меню и выбрать команду **Поиск.**

2 Задать условия поиска данных в базе данных, при **этом** руководствуйтесь описанием режима **Поиск.**

3 Для начала поиска данных нажмите кнопку **ОК.** Для **отмены поиска**

нажмите кнопку **Отменить.**

Для вывода на печать журнала операций **необходимо:**

1 Вызвать контекстное меню, щелкнув правой кнопкой мыши на окне диалога Журнал операций.

2 Выбрать команду меню **Печатать журнала.**

3 Выбрать способ печати журнала операций — с проводками или **без** них.

4 В появившемся окне диалога печать произведите **необходимые** настройки и нажмите кнопку **Печать.**

5 Для просмотра журнала операций нажмите кнопку **Просмотр.**

6 Для начало печати нажмите кнопку **Печать**

Для просмотра списка бухгалтерских справок необходимо:

1 Вызвать контекстное меню, щелкнув правой кнопкой мыши на поле диалога Журнала операций.

2 Выберите пункт меню Бухгалтерские справки.

##### Выводы и предложения

Изучив данный налог можно заключить, что он обладает некоторыми преимуществами и недостатками. К преимуществам относятся:

1. НДС выступает фактором, регулирующим размер цены.

2. Налог является постоянно поступающим и стабильным доходом государства.

3. НДС отличается простотой взимания.

4. НДС выступает фактором, который заставляет ликвидировать лишние звенья хозяйствования.

5. Налог обладает механизмом взаимной проверки плательщиками налоговых обязательств.

Недостатки:

1. Налог является фактором, сдерживающим развитие производства, что уменьшает гибкость и адаптивность производства. Это является особенно опасным для переходных экономик, которые требуют значительных структурных изменений. НДС в большей мере, чем оборотные налоги, уменьшает количество собственных оборотных средств предприятия, крайне необходимых при нынешних условиях украинским предприятиям

2. НДС является фактором, стимулирующим инфляцию. Это существенно увеличивает цену товара, что особенно ощутимо влияет на товары первой необходимости. Следовательно НДС ухудшает положение социально незащищенных слоев населения.

3. НДС - социально несправедливый налог, т. к. он не зависит от платежеспособности плательщика. НДС перекладывает налоговое бремя на потребителя.

4. НДС, который применяется в соединении с налогом на прибыль предприятий, вынуждает производственников скрывать свою прибыльность, искусственно завышая себестоимость. Это, в частности, является причиной неконкурентноспособности отечественной продукции на внешних рынках.

Таким образом, НДС прежде всего выполняет регулирующую функцию. Об этом свидетельствует и доля НДС в общих налоговых поступлениях стран Европы, что составляет от 5 до 8 %. Вместо этого в Украине эта доля составляет 60 % от всех налоговых поступлений, что также объективно доказывает преждевременность введения этого налога. Необоснованное введение НДС стало одной из главнейших причин спада производства.

В результате изучения системы налогообложения можно сделать следующие выводы:

- в нашей стране необходимо принять четкую, ясную и хорошо отлаженную налоговую систему. Некоторые наработки уже есть, но остается не решенными вопросы автоматизации и ускорения документооборота в целом и конкретно по бухгалтерскому учету и отчетности, проблемы двойного налогообложения;

- необходимо создать условия для исполнения законов о налогах, ведь актуальной стала задолженность многих организаций и предприятий бюджету, а иногда и просто уклонение от уплаты налогов. Причин много: это и взаимные неплатежи, и кризисы свободных активов и т.п., но не последней проблемой здесь выступает просто элементарная сложность и запутанность налоговой системы, когда налогоплательщик, будь-то физическое или даже юридическое лицо - не могут “понять” за что же и как им платить налоги.

Поэтому я считаю, что необходимо как можно скорее принять налоговый кодекс, которые должен уменьшить налоговое давление на субъектов экономической деятельности и главным образом и дать возможность:

* расширить базу налогообложения;
* резко сузить возможность уклонения от налогообложения;
* уменьшить отток капитала в теневой сектор экономики;
* значительно упростить систему ведения учета и отчетности предприятий;
* упростить налоговым органам процедуру проверки правильности уплаты налогов;
* увеличить экономическую заинтересованность в уменьшении производственных затрат;
* экономически заинтересовать предприятия в увеличении прибыли.

А также часто приходится сталкиваться с противоречиями некоторых статей данного Закона с другими законодательными актами, для уточнения этих моментов Государственной налоговой инспекции приходится постоянно опубликовывать разъяснительные письма, которые не всегда в пользу предпринимателей.

Статистические данные говорят, что на сегодняшний день В структуре цены предприятий Украины в среднем до 60 % приходится на приобретенные материальные ресурсы предыдущего цикла переработки, и, соответственно, до 40 % - на добавленную предприятием стоимость (в том числе с налогами). Доля налогов в добавленной предприятием стоимости составляет около 42 %.

Снижение налоговой ставки позволит значительно снизить цену на продукцию, что приведет к повышению покупательской способности, начнется развиваться сфера услуг, появятся новые рабочие места и главным образом это приведет к развитию производства в стране. А с развитием производства увеличатся поступления в бюджет. Увеличение объема собственных оборотных средств предприятий будут стимулировать реинвестиции, модернизацию и рост производства.

Оживление инвестиционной деятельности будет содействовать оздоровлению финансового рынка, снижению стоимости банковского кредита и позволит снизить ставку рефинансирования. В свою очередь, это будет стимулировать дальнейшие инвестиции и приведет к росту ВВП.

   В результате высвобождения оборотных средств предприятия и действия реальных механизмов, заложенных в Налоговом кодексе (в частности, существенного повышения минимальной заработной платы и необлагаемого минимума доходов граждан) ожидается рост реальной заработной платы в 2 – 2,5 раза. Это приведет к росту реальной покупательной способности населения и следовательно - внутреннего спроса

Таким образом государство само должно быть заинтересованно в снижении налогового бремени и в стимулировании предпринимательства.

**Используемая литература:**

1. Законом Украины от 03.04.1997 г. № 168/97- ВР “О налоге на добавленную стоимость “
2. Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавлен­ную стоимость, утвержденная приказом Министерства фи­нансов Украины от 01.07.97 г. №141 (с изменениями, внесен­ными приказами Министерства финансов Украины от 17.10.97 г. №218, от 19.02.98 г. №37).
3. Порядок заполнения и представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденный прика­зом Государственной налоговой администрации Украины от 30.05.97 г. №166 (с изменениями, внесенными приказом Государственной налоговой администрации Украины от 10.04.98 г. №179, от 23.10.98 г. №499).
4. Порядок заполнения форм налоговой накладной. Порядок ведения книги учета приобретения товаров (работ, услуг), Порядок ведении книги учета продажи товаров (работ, ус­луг), утвержденные приказом Государственной налоговой администрации Украины от 30.05.97 г. №166.
5. Указ Президента Укра­ины от 07.08.98r N 857/98 «О некоторых изменениях в налогообложении»
6. Н.Д. Бондаренко, И.В. Доценко Практические рекомендации по заполнению форм бухгалтерского и налогового учета, -1999г Д.: Сталнер.., с. 247-249.
7. Л. Беляева ,/Законодательство/**“**БИЗНЕС**”** № 7(370),14 февраля 2000с. 12
8. Д. Винокуров “Альтернативные варианты возмещения НДС”, “Налоги и бухгалтерский учет”, 19 марта 2001 г., № 23 (372), с. 44
9. С. Ф. Голов , “Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине”,- Д.: ТОВ Баланс-Клуб 2000 г. с 464-47
10. М. Деналенко/Налоги/ **“**БИЗНЕС**”** №10 (373), 6 марта 2000г., с 53.
11. М. Захарко. /Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость/ “Как правильно платить НДС” Специальное приложение к еженедельнику “Д-т К-т “, 2001 г. с 371-378.
12. А.И.Малышкин, Налоговый учет: ситуaции и решения –1999г К.: Либро. С 25-59.
13. Н.В. Миляков “Налоги и налогообложение” – М.: Инфра 1999г. с 3, 274-303.
14. И.В. Сало, А.О. Епифанов “Бюджет финансовая политика Украины” – К.: Научная мысль – 1997г. с. 118-120.
15. А.П. Кісельов “Основы бизнеса” Киев, “Высшая школа”, 1997 Г.
16. Украинский деловой тижневик “Бизнес” (документы, комментарии, прибавления), отдельные номера
17. В.И.Стражев, Н.А. Русак “Анализ хозяйственной деятельности в промышленности -Минск “Высшая школа”- 1999. с.166-169
18. “Свирепый 2000 г.”, «Бухгалтерский учет и аудит», № 2, с. 48
19. М. Разгуляев, “Перспективное законодательство”, Бухгалтерия, **“**БИЗНЕС**”** № 40(351)/4 октября 1999с.9,10
20. В. Нерчук, “Договорились”, /Налоговая политика/ **“**БИЗНЕС**”** №18(381), 1мая 2000, с 50
21. Закон Украины.”Об охране труда” Постановление Верховного Совета Украины от 14 октября 1992г. №2695-ХІ
22. А.А. Каспаров, “Гигиена труда и промышленная санитария”, - М. “Медицина”. 1981г. с.22-34.
23. Г.Л. Лесовенко, “Вводный инструктаж по технике безопасности” – К. “Реклама” 1978г., с.1,48-50.

**24.** Т. Серик. “Алгоритм ведения Книги приобретения (Все о НДС)” “Частный предприниматель ”, март 2001 г., № 5, с. 9

**25.** Т. Серик. “Алгоритм ведения Книги продаж (Все о НДС)” “Частный предприниматель ”, март 2001 г., № 4, с. 6