

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.372

Білобровенко Т.В.,
старший викладач кафедри аудиту
та економічного аналізу,
Національний університет
Університету державної фіскальної служби України

ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Білобровенко Т.В. Проблеми відображення розрахунків за ПДВ та шляхи їх вирішення. У статті досліджено основні проблеми відображення розрахунків за ПДВ в бухгалтерському обліку, зазначено шляхи їх вирішення. Недосконалість методики відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку, у реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій та податковій звітності характеризують цей вид податків як одну з найбільш складних ділянок облікового процесу. Основними напрямками вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності розрахунків за ПДВ в Україні визначено необхідність скасування правила першої події під час визначення сум податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, необхідність уточнення проводок у зв'язку з введенням електронного адміністрування та моніторингу податкових накладних, необхідність зміни порядку відображення розрахунків за ПДВ у Балансі (Звіті про фінансовий стан). Зауважено, що вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ має бути спрямоване на його спрощення. Це зробить його прозорим, більш простим і зрозумілим.

Ключові слова: податок на додану вартість, розрахунки за ПДВ, бухгалтерський облік, фінансова звітність, податкова декларація з ПДВ.

Белобровенко Т.В. Проблемы отражения расчетов по НДС и пути их решения. В статье исследованы основные проблемы отражения расчетов по НДС в бухгалтерском учете, указаны пути их решения. Несовершенство методики отображения налоговых обязательств и налогового кредита по НДС на счетах бухгалтерского учета, в регистрах бухгалтерского учета, финансовой и налоговой отчетности характеризуют этот вид налогов как один из наиболее сложных участков учетного процесса. Основными направлениями совершенствования бухгалтерского учета и отчетности расчетов по НДС в Украине определены необходимость отмены правила первого события при определении сум налоговых обязательств и налогового кредита по НДС, необходимость уточнения проводок в связи с введением электронного администрирования и мониторинга налоговых накладных, необходимость изменения порядка отображения расчетов по НДС в Балансе (Отчете о финансовом состоянии). Отмечено, что совершенствование бухгалтерского учета расчетов по НДС должно быть направлено на его упрощение. Это сделает его прозрачным, более простым и понятным.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, расчеты по НДС, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, налоговая декларация по НДС.

Bilobrovenko T.V. The problems of reflecting VAT settlements and ways to solve them. The article examines the main problems of VAT accounting in accounting and is indicated on the way to solve them. The imperfection of the methodology for the reflection of tax liabilities and the tax credit for VAT on accounting accounts, in the accounting registers, financial and tax reporting, characterize this type of taxes as one of the most difficult parts of the accounting process. The main directions of improving the accounting and reporting of VAT settlements in Ukraine in the article are: the need to abolish the rule of the first event in determining the amount of tax liabilities and the VAT tax credit, the need to specify postings in connection with the introduction of electronic administration and monitoring of tax bills and the need to change the order of reflection VAT calculations in the Balance Sheet (Statement of Financial Condition). The article notes that improving the accounting of VAT payments should be aimed at simplifying it. This will make it transparent, simpler and more understandable.

Key words: value-added tax, VAT calculations, accounting, financial reporting, VAT declaration.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) посідає важливе місце в податковій системі України, є бюджетоутворюючим, проте його потенціал використано не повністю. У зв'язку з введенням електронного адміністрування ПДВ, моніторингу податкових накладних з метою їх реєстрації або відміни

такої реєстрації, спрощення бухгалтерського обліку податку на прибуток виникла нагальна потреба в перебудові чинної методики бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ. Недосконалість методики відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку, у

регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій і податковій звітності характеризують цей вид податків як одну з найбільш складних ділянок облікового процесу. Дослідження ускладняється через численні зміни законодавства з ПДВ, різні методи визнання податкових зобов'язань та податкового кредиту. Водночас чіткі, прості та прозорі методика й організація обліку дають змогу забезпечити отримання об'єктивної інформації для аналізу та контролю податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ.

Враховуючи вищевикладене, можемо стверджувати, що наукові дослідження, спрямовані на вдосконалення методики бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ, є актуальними. Вдосконалення методики бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ має бути спрямоване на його спрощення, що зробіть його прозорим і зрозумілим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку ПДВ надзвичайно актуальні та постійно привертають до себе увагу таких науковців, як В. Бабич, І. Жураковська, А. Касич, Р. Коршикова, О. Малишкін, Т. Мараховська, А. Озеран, Т. Семенко, Н. Ткаченко, А. Чирва.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування необхідності практичної адаптації законодавчої бази та методики обліку ПДВ шляхом наближення засад фінансового та податкового обліку. Для досягнення поставленої мети окреслено таке коло завдань:

– визначити перелік наявних проблем, які виникають під час здійснення відображення розрахунків за податком на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку, в регістрах аналітичного та синтетичного обліку та звітності відповідно до норм чинного законодавства;

– розробити пропозиції щодо вдосконалення методики бухгалтерського обліку ПДВ, аргументувати необхідність їх впровадження.

Виклад основного матеріалу. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством країн ЄС є невід'ємною вимогою до України під час вступу до ЄС, оскільки наявність реєстрації як платника цього податку є обов'язковою вимогою членства в ЄС.

Порядок розрахунків з податку на додану вартість (ПДВ) регулюється Податковим кодексом України (ПКУ) [4], відповідно до якого об'єктом оподаткування є як операції з постачання товарів і надання послуг у межах митної території України, так і експортно-імпорتنі операції (зокрема, реекспорт та реімпорт). Облік цих розрахунків у вітчизняній практиці має певні особливості, що обумовлені чинним законодавством України. Відповідно до статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова,

податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Також значною проблемою сьогодні є те, що під час поділу бухгалтерського обліку на управлінський та фінансовий слід враховувати те, що, відповідно до чинного законодавства, в державі існує третій вид обліку, а саме податковий, або облік розрахунків з бюджетом за ПДВ. Тому сьогодні найважливішим завданням є приведення до єдиних принципів і методів податкової і бухгалтерської звітності. Оскільки дані фінансового та податкового обліку з ПДВ відрізняються один від одного та ґрунтуються на різних первинних документах (рис. 1), то виникає необхідність максимального наближення даних фінансового та податкового обліку ПДВ. Розглянемо на рис. 1 дві паралельні моделі фінансового та податкового обліку розрахунків за ПДВ.

Всім відомо, що податок на прибуток сьогодні визначається за правилами бухгалтерського обліку. Це означає, що базові податки визначаються за різними принципами, хоча вони частково стосуються одного і того ж економічного показника, а саме прибутку, оскільки додана вартість – це прибуток плюс заробітна плата, тому оподаткування їх за різними подіями є неологічним. В державі повинен існувати єдиний бухгалтерський облік, який відповідає за порядок визначення і податку на прибуток, і податкових зобов'язань, і податкового кредиту з ПДВ. Облік податкових зобов'язань та податкового кредиту не повинен регламентуватися жодними іншими законами, окрім Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [5]. На наш погляд, основною причиною розбіжностей у податковій та бухгалтерській звітності щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту є момент їх виникнення. Так, у бухгалтерському обліку податкові зобов'язання відображаються на основі принципу нарахування, а в податковій звітності діє правило «першої події». Отже, на відміну від податкової звітності, в бухгалтерському обліку отримані аванси не є підставою для збільшення податкових зобов'язань з ПДВ, а відображаються у складі поточних зобов'язань.

Характерними рисами податкового обліку ПДВ є такі:

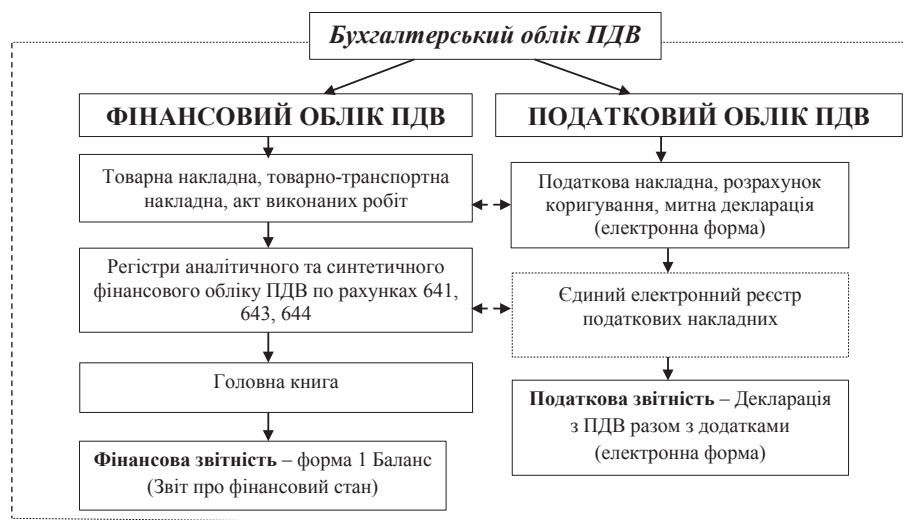


Рис. 1. Схема паралельної моделі фінансового та податкового обліку ПДВ

- окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту за правилом першої події або за касовим методом;

- окремий первинний документ, за яким оформлюють операції постачання товарів (робіт, послуг), а саме податкова накладна, розрахунок коригувань до податкової накладної, митна декларація;

- окремий ЄРПН; реєстрацію податкової накладної робить лише продавець; крім того, для зручності платник ПДВ може вести окремий реєстр аналітичного обліку виданих та отриманих податкових накладних;

- окрема форма декларації та додатки до неї.

Специфікою податкового обліку відображення операцій з ПДВ є те, що не можна включати до податкового кредиту будь-які витрати, не підтверджені податковими накладними та митними деклараціями. У фінансовому обліку цієї заборони немає. Така ситуація приводить до тимчасового або постійного розриву у відображенні сум податкового кредиту з ПДВ у різних видах обліку. Відповідно, це відбивається також на загальній сумі ПДВ до сплати, оскільки покупець може визнати суму податкового кредиту лише за наявності підтвердження реєстрації податкової накладної в ЄРПН.

Правило «першої події» приводить до використання для обліку податкового кредиту і податкових зобов'язань з ПДВ кількох субрахунків до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», зокрема 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», а також різних підходів до порядку їх відображення у фінансовій звітності згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6]. Проте окремі статті балансу, відображені відповідно до вимог зазначеного стандарту, через недосконалість методики їх формування можуть не відповідати таким принципам складання фінансової звітності, як обачність та превалювання сутності над формою, а також такій якійсній характеристиці, як доречність. Внаслідок цього виникає потреба додаткового аналізу відповідності зазначених об'єктів критеріям визнання елементами фінансових звітів відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3]. Ці проблеми набувають ще більшої актуальності під час трансформації фінансової звітності українських підприємств, складеної за національними обліковими положеннями (стандартами), у фінансові звіти за міжнародними стандартами.

Для бухгалтера проблема цього податку полягає в його обліковому відображенні в системі рахунків бухгалтерського обліку. Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість є важливим об'єктом бухгалтерського обліку. Нормативно-правовими актами, що визначають правила ведення бухгалтерського обліку безпосередньо за ПДВ, є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена Наказом МФУ № 141 [2], та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом МФУ № 291 [3], відповідно до яких для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету передбачено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». Рахунок 64 має субрахунок 641 «Розрахунки за податками». Зокрема, для обліку ПДВ до субрахунку 641 відкри-

вається окремий аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Крім того, для обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ вищевказаною інструкцією передбачено ще два субрахунки, а саме 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит». Виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відображається за кредитом субрахунку 641, а сума податкового кредиту з ПДВ та суми ПДВ, сплачені до бюджету, – за дебетом субрахунку 641. На цьому рахунку визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету. Субрахунки 643 та 644 є транзитними та застосовуються для коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту в разі авансових платежів (з використанням субрахунків 301, 311, 371, 641, 681), тобто з метою відображення правила «першої події». На субрахунку 644 відображається сума податкового кредиту з ПДВ, причому за кредитом тимчасово до того часу, поки не будуть проведені такі взаєморозрахунки з постачальниками: Дт 641 (ПДВ) – Кт 644 «Податковий кредит». Крім того, залишок по цьому субрахунку може бути лише дебетовим. Таким чином, слід зазначити, що назви субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» невдалі, адже не відповідають своєму економічному змісту і не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується. Під час складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) суми ПДВ, що потрапляють до активів і зобов'язань, не відповідають критеріям визнання таких елементів фінансової звітності, оскільки не забезпечують надходження або вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних із цими статтями [6]. Крім того, відбувається нелогічне включення сальдо субрахунку 644 до складу зобов'язань, а сальдо субрахунку 643 – до складу активів. Зазначене вище призводить до викривлення результатів аналізу фінансового стану підприємства.

Ця проблема поглиблюється під час трансформації фінансової звітності для тих вітчизняних підприємств, які, відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5], зобов'язані складати фінансові звіти за міжнародними стандартами, але продовжують використовувати національні П(С)БО для формування в бухгалтерському обліку інформації про господарські операції та події. Ведення обліку за національними П(С)БО є виправданим, оскільки така ситуація в МСФЗ не висвітлюється. Згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» в разі відсутності МСФЗ, який конкретно застосовується до операції або події, керівництво підприємства може враховувати вимоги інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують подібну концептуальну основу для їх розробки. У зв'язку з цим виникає необхідність перегляду підходів до формування даних стосовно ПДВ у складі авансів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, які б дали змогу підвищити якість інформаційної бази для фінансового аналізу та одночасно зменшити кількість коригувань під час трансформації.

Запровадження електронного адміністрування ПДВ викликало необхідність введення додаткових субрахунків бухгалтерського обліку, а саме в Інструкції № 291 [3] до рахунку 31 «Рахунки в банках» відкрито додаткові субрахунки. Субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» призначений для

обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства. Субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, зокрема сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.

Проте віднесення цих рахунків до активів суперечить законодавству, оскільки вони фактично не належать підприємству, а використовуються для розрахунків з ПДВ.

Для бухгалтера дуже важливою є правильна організація первинного обліку ПДВ. Слід пам'ятати про те, що з початку 2017 року діють такі обмеження стосовно граничних строків реєстрації податкових накладних:

– податкові накладні/розрахунки коригування, складені з 1 по 15 день (включно) місяця, реєструються по останній день (включно) цього ж місяця;

– податкові накладні/розрахунки коригування, складені з 16 по останній день (включно) місяця, реєструються по 15 число (включно) наступного місяця.

Підпунктом 1201.1 Податкового кодексу України [4] регламентовані такі штрафи за порушення термінів реєстрації: до 15 календарних днів – штраф 10% від суми ПДВ, вказаної в податковій накладній, від 16 до 30 календарних днів – штраф 20%, від 31 до 60 календарних днів – штраф 30%, від 61 до 365 календарних днів – штраф 40%, від 366 календарних днів – штраф 50%.

Проаналізуємо пункт 198.6 ПКУ, який звучить так: «Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням терміну реєстрації, відносяться до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше ніж через 180 календарних днів з дати складення податкової накладної» [4]. Йдеться лише про податкові накладні, зареєстровані з порушенням 15-денного терміну реєстрації. По цих податкових накладних право на податковий кредит виникає в періоді проведення реєстрації в ЄРПН, але не пізніше ніж через 180 днів з дати складання податкової накладної.

Якщо податкова накладна зареєстрована в строк 15 днів, то потрібно її включати в податковий кредит місяця її виписки. Наприклад, якщо податкова виписана 21 лютого, а зареєстрована 4 березня, то її потрібно включати в податковий кредит лютого. Податкова накладна, зареєстрована із затримкою від 16 і більше (до 2018 року було 365) календарних днів, повинна включатися в податковий кредит в місяці її реєстрації. Якщо ж податкова накладна зареєстрована пізніше ніж через 180 днів або не зареєстрована зовсім, то право на податковий кредит покупець втрачає назавжди. В пункті 201.16 ПКУ обумовлена теоретична можливість підтвердження реєстрації: щоб упевнитися, що податкова накладна зареєстрована, покупець відправляє запит в ЄРПН в електронному вигляді. Як підтвердження реєстрації покупець пови-

нні прийти електронне повідомлення і ця податкова накладна в електронному вигляді. Якщо контрагенти використовують М.Е.Дос, то проблем не виникає. Податкові накладні від постачальників надходять самі. Також можна використовувати безкоштовний сервіс “М.Е.Дос Online” на medoc-ua.com.ua, де можна реєструватися за допомогою електронних ключів, що є у підприємства, незалежно від того, якою програмою воно користується.

Таблиця 1

Основні господарські операції з обліку ПДВ

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1. Придбання товарів, послуг, необоротних активів		
1.1. Перша подія — попередня оплата		
Перераховано аванс постачальнику	371	311
Відображено податковий кредит до реєстрації ПН	644/1	644/2
Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1
Отримано товари, послуги, необоротні активи	20, 22, 23, 28...	631
Відображено ПДВ під час придбання	644/2	631
Проведено залік	631	371
1.2. Перша подія — придбання		
Отримано товари, послуги, необоротні активи	20, 22, 23, 28...	631
Відображено податковий кредит до реєстрації ПН	644/1	631
Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1
Проведено оплату	631	311
2. Не зареєстровано податкову накладну протягом 180 днів	949	644/1
3. Реалізація товарів, послуг		
3.1. На умовах попередньої оплати		
Отримано попередню оплату від покупця	311	681
Нараховано ПДВ	643	641
Відображено дохід від реалізації	361	70
Відображено ПДВ	70	643
3.2. Перша подія – відвантаження		
Відображено дохід від реалізації	361	70
Нараховано ПДВ	70	641
4. Донарахування ПДВ до мінімальної бази оподаткування		
Нараховано податкові зобов'язання ПДВ	949	641
5. Сплата податкових зобов'язань в бюджет		
Перераховано кошти на спецрахунок ПДВ	315	311
Списано зобов'язання зі спецрахунку ПДВ у бюджет	641	315
6. Штраф за несвочасну реєстрацію ПН		
Нараховано штраф за несвочасну реєстрацію ПН	948	641
Сплачено штраф	641	311

Пропозиції за основними бухгалтерськими операціями з обліку ПДВ у зв'язку із запровадженням електронного адміністрування та моніторингу податкових накладних відображені в табл. 1.

Висновки. Тільки в Україні облік ПДВ ведеться подвійно: і як бухгалтерський, і як податковий. Різниця між ними істотна. Це не просто подвоєє облік, а призводить до організації неефективного бухгалтерського обліку, адже він відривається від податкового. Крім того, слід визначитися з поняттям «податковий облік ПДВ». Підтримуючи думку багатьох вчених, пропонуємо змінити цю категорію, оскільки податковий облік був пов'язаний з податком на прибуток і фактично вже не існує. Слід замінити це поняття на «податкову звітність та розрахунки за ПДВ». Як відомо, з прийняттям Податкового кодексу України скасовано метод «першої події» щодо визначення доходів і витрат під час оподаткування податком на прибуток, а також запроваджено метод «нарахувань». Такі зміни сприяли наближенню спрощенню бухгалтерського та ліквідували податковий облік податку на прибуток, спрощенню процедури складання декла-

рації з податку на прибуток тощо. Прийняття аналогічних змін щодо ПДВ, на нашу думку, дасть змогу також спростити низку облікових процедур.

Під час складання балансу (Звіту про фінансовий стан) та інших форм фінансової звітності підприємства мають чітко дотримуватися встановленої П(С) БО методики формування відповідних статей. Однак таке обмеження дій суб'єктів господарювання інколи суперечить окремим якісним характеристикам і принципам складання фінансової звітності, а також визначенню та критеріям визнання елементів фінансової звітності. Для усунення цих невідповідностей необхідно зменшити ступінь державної регламентації та надати підприємствам більшої свободи щодо інтерпретації даних, накопичених на рахунках бухгалтерського обліку, зокрема за розрахунками з ПДВ, що могло би бути елементом їх облікової політики. Осмислене заповнення форм фінансової звітності як підвищить рівень її корисності для користувачів, так і сприятиме подальшій гармонізації положень (стандартів) бухгалтерського обліку України та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Список використаних джерел:

1. Добавленная стоимость. Сайт Бухгалтерского словаря. URL: <http://www.edudic.ru/buh/6682>.
2. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ МФУ від 1 липня 1997 року № 141 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30 листопада 1999 року № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 7 лютого 2013 року № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.