

Т.А. Бутинець, д.е.н., проф.

Житомирський державний технологічний університет

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ І ДОКУМЕНТУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Досліджено сучасний стан відображення господарських операцій з податку на додану вартість в бухгалтерському обліку, в тому числі документування розрахунків з ПДВ. Виявлено ряд проблем та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: *податок на додану вартість, податкове зобов'язання, податковий кредит, податкова накладна.*

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) має забезпечувати стабільність надходжень до Державного бюджету України.

Це один із домінуючих податків, яким маніпулює тіньовий сектор економіки через її недосконалість. Зокрема, це проявляється в ухиленні від сплати ПДВ, незаконному відшкодуванні значних сум податку з державного бюджету, великої кількості зловживань платників податків під час користування пільгами та формування податкового кредиту через безтоварність господарських операцій, що є досить обтяжливими для бюджету.

Тому велике значення має налагодження сталої, чіткої та зрозумілої нормативно–правової бази, досконалого бухгалтерського обліку, в тому числі документального забезпечення ПДВ.

Головна проблема, яка виникає при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку, пов'язана з тим, що правило першої події, яке використовується для нарахування ПДВ, не збігається з моментом отримання доходів та понесення витрат у бухгалтерському обліку.

У підприємств виникають проблеми, пов'язані з відсутністю живих грошових коштів для сплати ПДВ за раніше відвантажені товари, готову продукцію, виконані роботи та надані послуги. В свою чергу, в документуванні господарських операцій з ПДВ виникають проблеми щодо виписування (легітимності) та електронної реєстрації податкової накладної, які потребують законодавчого врегулювання для правомірності відображення в обліку та запобігання фальсифікації

© Т.А. Бутинець, 2014

дій.

Метою дослідження є огляд сучасного стану бухгалтерського обліку і документування розрахунків, пов'язаних з ПДВ, виявлення проблем та спроба надати пропозиції шляхів їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження проблемних питань, пов'язаних з обліком ПДВ, розглянуто такими науковцями, як: М.М. Шигун та К.К. Уллубієва (запропоновано методичний підхід бухгалтерського обліку ПДВ, визначено варіативні аспекти заповнення податкової накладної), Ж.В. Піскова (наведена методика здійснення розрахунків з ПДВ), Н.М. Ткаченко (пропозиції щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість), О.М. Жукевич (актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні), Г.В. Блакитна та О.М. Дзюба (механізм дії та проблеми відшкодування ПДВ), Т.М. Семенко (економічна сутність ПДВ, форми та методи його обчислення на прикладі підприємств цукрової галузі) та іншими вченими.

Викладення основного матеріалу дослідження. Згідно з Податковим кодексом України (ст. 14.1.179) податкове зобов'язання – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді. Податковий кредит – сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду (ст. 14.1.181) [6].

Складові податку на додану вартість наведено на рисунку 1.

Як видно нище на рисунку 1, кругообіг ПДВ в частині податкового кредиту та податкового зобов'язання відбувається не минаючи ні підприємств–виробників, ні підприємств–посередників, які купують товар або продукцію, при цьому за логікою відбувається збільшення доданої вартості товарів, продукції та одночасно збільшення сум ПДВ.

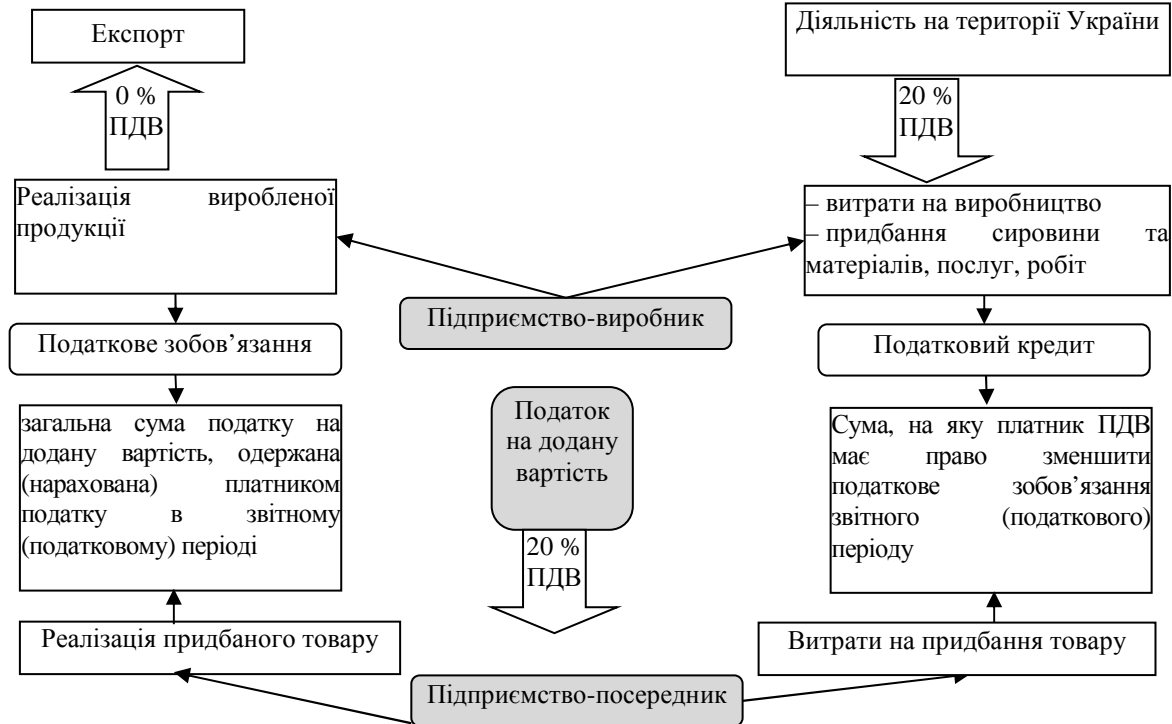


Рис. 1. Складові податку на додану вартість та формування сум податкового зобов'язання і податкового кредиту підприємствами-виробниками та підприємствами-посередниками

Бухгалтерський облік податкових зобов'язань залежить від дати їх виникнення, а саме від події, що сталася раніше:

– дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (послуг), що підлягає постачанню, а в разі постачання товарів (послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

– дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення вантажної митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку [1].

Враховуючи зазначену вище норму законодавства, підприємства змушені в бухгалтерському обліку відображати умовні податкові зобов'язання та податковий кредит.

Відображення податкових зобов'язань з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Облік податкових зобов'язань з ПДВ

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. | Документ з ПДВ |
|---|-------------------------|-----|------------|----------------|
| | Д-Т | К-Т | | |
| <i>I</i> | 2 | 3 | 4 | 5 |
| I. Перша подія – отримання передоплати від покупців (замовників) | | | | |
| 1. Зараховано на поточний рахунок попередню оплату (аванс) від покупця, в т. ч. ПДВ | 311 | 681 | 6000 | |
| 2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ | 643 | 641 | 1000 | ПН |
| 3. Відвантажено готову продукцію покупцю в рахунок попередньої оплати | 361 | 701 | 6000 | |
| <i>Закінчення табл. 1</i> | | | | |
| <i>I</i> | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4. Відображено податкові розрахунки за | 701 | 643 | 1000 | ПН |

| | | | | |
|--|-----|-----|------|----|
| податковими зобов'язаннями з ПДВ | | | | |
| 5. Здійснено взаємозалік за розрахунками покупця та продавця | 681 | 361 | 6000 | |
| II. Перша подія – відвантаження продукції (товарів, послуг) | | | | |
| 1. Відвантажено готову продукцію покупцю | 361 | 701 | 6000 | |
| 2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ | 701 | 641 | 1000 | ПН |
| 3. Зараховано на поточний рахунок заборгованість покупця | 311 | 361 | 6000 | |

Датою виникнення податкового кредиту з ПДВ є дата події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку;
- дата отримання платником податку товарів (послуг), що підтверджено податковою накладною.

Таким чином, сучасний стан бухгалтерського обліку ПДВ враховує більшою мірою інтереси держави в частині відображення податкового зобов'язання підприємства перед бюджетом, відсутність реальних (живих) грошових коштів у підприємства залишається поза увагою.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Відображення податкового кредиту на рахунках бухгалтерського обліку показано в таблиці 2.

Таблиця 2

Облік податкового кредиту з ПДВ

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. | Документ з ПДВ |
|---|-------------------------|-----|------------|----------------|
| | д-т | к-т | | |
| I. Перша подія – списання коштів з банківського рахунку (передоплата) | | | | |
| 1. Перераховано грошові кошти в рахунок передоплати постачальнику за матеріали, в т. ч. ПДВ | 371 | 311 | 4800 | |

| | | | | |
|--|-----|-----|------|----------|
| 2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної*) | 641 | 644 | 800 | ПН |
| 3. Оприбутковано матеріали від постачальника | 201 | 631 | 4000 | Накладна |
| 4. Відображено податкові розрахунки за ПДВ | 644 | 631 | 800 | ПН |
| 5. Здійснено взаємозалік за розрахунками покупця та продавця | 631 | 371 | 4800 | |
| II. Перша подія – отримання матеріалів від постачальника | | | | |
| 1. Оприбутковано матеріали від постачальника | 201 | 631 | 4000 | Накладна |
| 2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної) | 641 | 631 | 800 | ПН |
| 3. Перераховано заборгованість з поточного рахунку постачальника | 631 | 311 | 4800 | |

* на практиці, одночасне надходження грошових коштів на рахунок в банку та одержання постачальником податкової накладної не збігаються у часі, особливо проблемним є останнє число звітного періоду (місяць, квартал).

Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ наведено в таблиці 3. Слід зазначити, що згідно з ПКУ, впроваджено автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, яке значно спрощує цю процедуру. Визначення відповідності платника податку певним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подання звітності [1].

Таблиця 3

Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. | Документ |
|--|-------------------------|-----|------------|---------------|
| | д-т | к-т | | |
| 1. Перераховано належну до бюджету суму ПДВ (розрахунок здійснено за даними таблиць 1, 2)* | 641 | 311 | 200 | Виписка банку |
| 2. Відшкодовано з бюджету суму бюджетного відшкодування (ст. 200 | 311 | 641 | – | Виписка банку |

| | | | | |
|------|--|--|--|--|
| ПКУ) | | | | |
|------|--|--|--|--|

* сума податкового зобов'язання «мінус» сума податкового кредиту

Основною підставою засвідчення фактів господарського життя був і залишається документ. Залежно від того, наскільки правильно складений документ, залежить якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Бухгалтерські документи є підтвердженням правдивості й точності здійснених операцій, в тому числі їх форми та зміст відповідає потребам зацікавлених в інформації користувачів.

Господарські операції, пов'язані з відображенням ПДВ при здійсненні розрахунків з постачальниками та, відповідно, з покупцями, оформлюються такими бухгалтерськими документами та формами звітності (рис. 2).

Документальною підставою відображення ПДВ є видаткова накладна, акти виконаних робіт/наданих послуг тощо, які підтверджують факт здійснення господарської операції. Їх виписують і застосовують незалежно від наявності (відсутності) податкових документів. Проте основним документом податкового обліку є податкова накладна, оскільки на її основі покупець має право на податковий кредит, а продавець нараховує податкове зобов'язання з ПДВ.

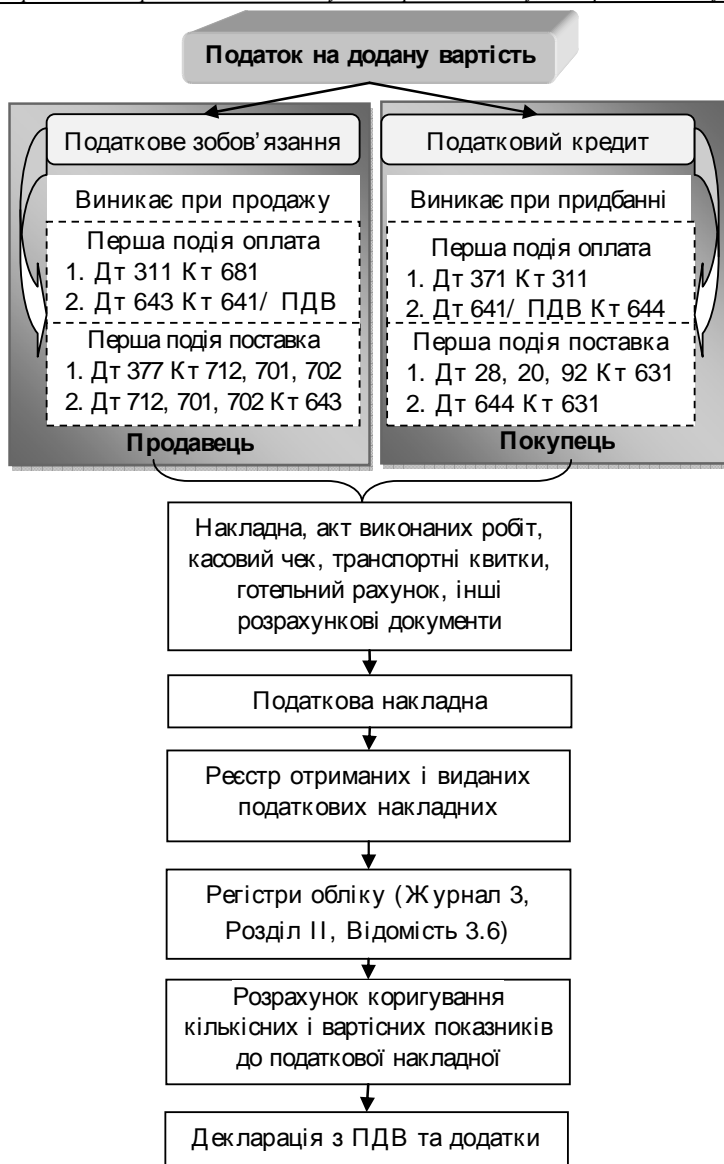


Рис. 2. Порядок документального відображення ПДВ
в бухгалтерському обліку

Для уникнення суперечностей та різних показників документів, обов'язком кожного покупця та продавця є зіставлення (контроль) взаємопов'язаних документів з відображенням ПДВ (кількість, ціна, сума накладної повинні бути однаковими в податковій накладній).

Згідно з Податковим кодексом України, податкова накладна виконує функції податкового документа і є підставою для відображення податкових зобов'язань в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних [6, ст. 201].

Податкова накладна складається в момент виникнення податкових зобов'язань у двох примірниках (оригінал передається покупцю, копія залишається у продавця). При цьому право на виписку податкової накладної можливе лише тоді, коли суб'єкт підприємницької діяльності зареєстрований як платник податку на додану вартість. Особа, яка здійснює продаж товарів (робіт, послуг) за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку), не зобов'язана заповнювати податкову накладну, в цьому випадку звітним документом є чек [6].

Суми податку на додану вартість, нараховані (сплачені) в зв'язку з поставкою товарів (послуг), що зазначаються у податковій накладній, повинні відповідати сумі податкових зобов'язань продавця. На підставі виписаних накладних заповнюється реєстр виданих та отриманих податкових накладних за кожною операцією, який є зведеним документом і складається з двох розділів:

- в першому розділі реєстру «Видані податкові накладні» реєструються операції, які підтверджують право на податкове зобов'язання;

- в другому розділі реєстру «Отримані податкові накладні» реєструються усі документи, які підтверджують право на податковий кредит [3].

Узагальнюючою податковою консультацією, затвердженою наказом ДПС України від 16.02.2012 р. № 127, було роз'яснено, що якщо показники документа, вказані платником при його реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), не відповідають тим, що містяться у податковій накладній, такий документ може бути виключений з ЄРПН і не може бути підставою для формування податкового кредиту покупцем. При цьому платник має право зареєструвати в ЄРПН правильно оформлену податкову накладну, яка підлягає включенню до реєстрів виданих та отриманих податкових накладних та відображенню у деклараціях контрагентів [3].

Крім того слід зазначити, що надання можливості внесення змін до податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН, призведе до

виникнення ситуацій, коли покупець може бути не повідомлений про внесені зміни до отриманої ним податкової накладної.

Розглянувши вимоги щодо заповнення та складання податкової накладної, а також відповідно реєстрації її в ЄРПН, на практиці виникають такі недоліки:

- оскільки на вимогу покупця податкова накладна може складатися як у паперовому вигляді, так і в електронному – згідно з законодавством, у другому варіанті реєстрація в ЄРПН є обов'язковою, проте у першому випадку реєстрація документа може не відбутися;

- законодавством передбачено внесення змін до податкових накладних, які зареєстровані в ЄРПН, проте є ймовірність, що покупець не буде повідомлений про відповідні зміни, що може призвести до фальсифікації здійснення операції, а також зміни відповідної суми;

- неналежно оформлена податкова накладна не дає права на оформлення податкового кредиту;

- для реєстрації в ЄРПН податкова накладна у паперовому вигляді не приймається;

- різні підписи відповідальних осіб на електронних та паперових носіях податкової накладної.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, проведене дослідження сучасного стану бухгалтерського обліку і документування розрахунків з ПДВ дало змогу виявити ряд проблем, які, в першу чергу, не задовольняють інтереси господарюючих суб'єктів. У зв'язку з цим, запропоновано такі шляхи вирішення:

- врегулювати баланс інтересів між державою та підприємствами–платниками ПДВ шляхом внесення змін до законодавства в частині дати фактичного виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту у платників податків;

- узгодити питання щодо внесення змін до податкової накладної після її реєстрації в ЄРПН;

- уточнити складання та порядок заповнення податкової накладної як у паперовій, так і в електронній формах;

- надати офіційні роз'яснення щодо виконання підписів уповноваженою платником особою як у паперовій формі, так і у електронній.

Список використаної літератури:

1. Будько О.В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість в бухгалтерському обліку згідно з податковим кодексом України / О.В. Будько [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=811>.
2. Золотухін О. Помилки в податковій накладній, зареєстрованій у ЄРПН / О.Золотухін // Адвокат бухгалтера. – № 21 (351), листопад. – 2013. – С. 39– 41.
3. Лист ДПС України від 31.12.12 № 8238/0/61-12/15-3115 стосовно деяких питань складання податкових накладних та реєстрації їх в Єдиному реєстрі податкових накладних [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/listi-dps/88034.html>.
4. Матухно М.О. Стан впровадження системи електронного контролю в адмініструванні податку на додану вартість / М.О. Матухно // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – Вип. 3 (54). – С. 99–105.
5. Плахтій Т.Ф. Розрахунки за податком на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах – суб'єктах спеціального режиму оподаткування: організаційні та методичні засади обліку / Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_GumOif_apk2011_413_Plaht.pdf.
6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini.htm.
7. Улюб'єва К.К. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків за податком на додану вартість: організація та методика : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»/ К.К. Улюб'єва. – Житомир, 2012. – 21 с.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми теорії бухгалтерського обліку, господарського контролю.

