

УДК 336.225:664

Духновська Л.М.  
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку й аудиту  
Національного університету харчових технологій

Горбенко І.В.  
Національний університет харчових технологій

## ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОЦІНКА ЇЇ КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНИХ МОЖЛИВОСТЕЙ

### FORMATION OF ACCOUNTING INFORMATION ABOUT TAX LIABILITIES AND ASSESSMENT OF ITS CONTROL AND ANALYTICAL OPPORTUNITIES

#### АНОТАЦІЯ

У статті узагальнено особливості формування облікової політики про податкові зобов'язання, нарахування та сплати податку на додану вартість, визначено методику обліку податкових зобов'язань, встановлено його проблемні аспекти. Розкрито основні положення сучасної практики ведення обліку податкових зобов'язань на основі діючої законодавчо-нормативної бази.

**Ключові слова:** облік, податкові зобов'язання, податок на додану вартість, бухгалтерські рахунки, облікова політика.

#### АННОТАЦИЯ

В статье обобщены особенности формирования учетной политики о налоговых обязательствах, начисления и уплаты налога на добавленную стоимость, определена методика учета налоговых обязательств, отображены его проблемные аспекты. Раскрыты основные положения современной практики ведения учета налоговых обязательств на основе действующей нормативно-правовой базы.

**Ключевые слова:** учет, налоговые обязательства, налог на добавленную стоимость, бухгалтерские счета, учетная политика.

#### ANNOTATION

The article summarizes the features of formation of accounting policy of tax liabilities, accruals and payment of value added tax. It defines method of tax liabilities accounting and determines its problematic aspects. The paper reveals basic provisions of modern practice of tax liabilities accounting based on current legal regulatory framework.

**Keywords:** accounting, tax liabilities, value added tax, accounting records, accounting policy.

**Постановка проблеми.** Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із найвагоміших податків, які формують бюджет держави. Прийнятий Податковий кодекс України (ПКУ) вніс окремі нововведення в порядок нарахування та сплати ПДВ, які покликані забезпечити своєчасні надходження до бюджету платежів.

ПДВ є складним податком з економічної точки зору. Він сплачується на усіх етапах руху товарів, робіт та послуг. У той же час ПДВ є одним із непрямим податків, тому фактичним суб'єктом оподаткування є кінцевий споживач, а не підприємство, що його сплачує [4, с. 672].

Об'єктом оподаткування ПДВ у сучасних умовах є додана вартість, на відміну від валового обороту, як це було передбачено у попередніх редакціях законодавчих актів. Саме це підкреслює, що ПДВ є найкращою формою серед інших універсальних акцизів.

Варто зазначити, що в останні роки виконання фіскальної функції ПДВ щодо мобілізації фінансових ресурсів до державного бюджету послаблюється, тобто його роль здебільшого проявляється в регулюючо-розподільчій функції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У сучасних умовах господарювання ПДВ характеризується складним механізмом визначення об'єкта оподаткування, принципів стягнення податку та методів обчислення податкових зобов'язань і складним механізмом адміністрування. Все це збільшує ризики ухилення від сплати податку, які залежать від технічної та організаційної простоти його обчислення та стягнення.

Необхідну інформацію для нарахування і сплати ПДВ надає бухгалтерський облік, чинна методика якого з прийняттям Податкового кодексу України залишилася практично незмінною. На сьогоднішній день питання бухгалтерського обліку податкових зобов'язань знайшли відображення у працях таких вітчизняних вчених, як: Ф.Ф. Бутинець, П.М. Гарасим, А.П. Гарасим, М.М. Коцупатрий, Т.О. Пасько, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин. При цьому низка питань, пов'язаних з методикою бухгалтерського обліку, потребує окремих змін та вирішення з урахуванням положень ПКУ.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** В Україні ПДВ сформував комплекс негативних проблем, через що його ефективність поставлена під сумнів. Водночас недоліки ПДВ в Україні є наслідком не досконалості самого податку, а національними особливостями його справляння та специфікою податкової культури бізнесу. Розглядаючи методику обліку та звітності з ПДВ, необхідно зазначити, що виникає досить багато питань та суперечностей щодо відображення податкових зобов'язань. Аналізуючи чинний порядок бухгалтерського обліку зобов'язань з ПДВ, необхідно відзначити громіздкість даного процесу та певні суперечності з чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку.

**Формування цілей статті.** Метою статті є висвітлення облікової інформації податкових зобов'язань та оцінка її контрольно-аналітичних можливостей, удосконалення інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку ПДВ, що дасть можливість визначити податкове навантаження та шляхи оптимізації оподаткування на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З урахуванням вимог чинних законодавчих актів розглянемо механізм стягнення, порядок обчислення і сплати ПДВ. Згідно з пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, грошове зобов'язання платника податків – сума коштів, яку платник податків має сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [1].

Податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, має сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [1].

З 1 січня 2015 року відбулися суттєві зміни щодо оподаткування ПДВ, а саме:

1) критерієм обов'язкової реєстрації суб'єкта платником ПДВ є обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців в розмірі, що перевищує 1000000 грн (раніше було 300000 грн);

2) база оподаткування ПДВ операцій з продажу товарів (продукції, робіт, послуг) чи необоротних активів в будь-якому випадку не може бути нижче собівартості таких товарів (продукції, робіт, послуг), а для необоротних активів – їхньої балансової вартості за даними бухгалтерського обліку. Митна вартість, як і раніше, не впливає на визначення бази оподаткування при подальшому продажі імпортованих товарів чи необоротних активів;

3) скорочено граничний термін включення податкових накладних до податкового кредиту до 180 днів (для платники) податку, що застосовують касовий метод – до 60 календарних днів, для банківських установ – при одержанні ними права власності на заставне майно);

4) звільняються від оподаткування операції з експорту зернових та технічних культур товарних позицій 1001-1008, 1205, 1206 00 УКТ ЗЕД (при цьому зберігається спеціальний режим оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників, а також звільнення від оподаткування ПДВ зазначених культур крім операцій, з їх постачання виробником чи першим посередником);

5) продовжено режим звільнення від оподаткування операцій з постачання відходів та брухту чорних і кольорових-металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 УКТ ЗЕД;

6) право на податковий кредит за операцією з придбання послуг у нерезидента (імпорту послуг) виникає за датою реєстрації податкової накладної на суму податкових зобов'язань за такою операцією, що зареєстрована в Єдиному реєстрі (раніше таке право виникало в місяці сплати податку за декларацією, в якій задекларовані відповідні податкові зобов'язання);

7) платники ПДВ матимуть право декларувати від'ємне значення податку для бюджетного відшкодування у місяці отримання такого від'ємного значення (а не у наступному місяці, як було раніше);

8) відтепер можна виписувати для виправлення помилок, допущених при складанні податкової декларації, у тому числі не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг.

Електронний рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ (далі – електронний рахунок) – це рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі – розрахунок коригування) в ЄРГН, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку.

Дія кожного платника податку Казначейством відкрито один електронний рахунок. Відкриття та обслуговування електронних рахунків Казначейством здійснюється на безоплатній основі. Інформація про рух коштів на електронних рахунках платникам податку надається ДФС України за відповідним запитом платника на безоплатній основі без обмеження кількості запитів та у часі.

Датою початку використання електронного рахунку є 01.02.15 для суб'єктів господарювання, які зареєстровані платниками ПДВ до 01.02.15, а для суб'єктів господарювання, які будуть зареєстровані як платники ПДВ у будь-який період після 01.02.15 – дата їх реєстрації платниками податку.

Протягом дії системи електронного адміністрування ПДВ у тестовому режимі платники податку самостійно зараховують на такі електронні рахунки кошти і власних поточних рахунків, відкритих у банківських установах, у сумах, необхідних для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку, задекларованих ними в податковій звітності з ПДВ.

З 1 липня 2015 року на рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ платники податку зараховують також кошти у сумах, не-

обхідних для збільшення розміру суми. Поповнення електронного рахунку платника ПДВ за рахунок інших джерел, наприклад, з поточних рахунків інших осіб, не передбачено.

Кошти з електронного рахунку платника ПДВ перераховуються Казначейством в автоматичному режимі до бюджету та/або на рахунок, відкритий у банку та/або органі Казначейства сільськогосподарськими підприємствами – суб'єктами спеціального режиму оподаткування, визначений статтею 209 Кодексу (далі – спецрежим), для акумулювання сум податку, що нараховуються на вартість поставлених ними сільськогосподарських товарів (послуг), у порядку, передбаченому статтею 209 Кодексу (далі – спеціальні рахунки). Таке перерахування коштів здійснюється на підставі реєстрів платників ПДВ, який автоматично формується ДФС та надсилається Казначейству.

Платник податків зобов'язаний сплатити податкові зобов'язання незважаючи на блокування розрахункових рахунків виконавчою службою. Як сплачувати дані суми платник визначає сам. Крім того, слід відмітити, що у разі порушення строків сплати платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірах, визначених ст. 126 ПКУ.

Починаючи з 1 січня 2015 року, при поставці товарів/послуг на митній території України податкова накладна складається за формою та в порядку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 22.09.14 № 957 із змінами та доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 14.11.14 № 1129 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 22 вересня 2014 року № 957» (далі – Порядок № 957) [3].

На сьогоднішній день податкова накладна та додатки до неї складатимуться і надаватимуться виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи.

Відображення податкових зобов'язань з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку показано у таблиці 1.

Як видно з таблиці, при отриманні передоплати підприємство використовує субрахунок 643 «Податкові зобов'язання», на якому, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, ведеться облік суми податку на додану вартість [2].

Субрахунок 643 є пасивним, транзитним, оскільки на ньому тимчасово, за дебетом обліковується сума ПДВ, яка в момент отримання авансу визнана як податкове зобов'язання. При цьому дебетові обороти на субрахунку 643 виникають раніше за кредитові і до моменту здійснення заключної операції (відвантаження товарів, робіт, послуг) будуть відображені у складі статті Балансу «Інші оборотні активи», що неогрунтовано збільшує активи підприємства.

Крім того, назва субрахунку не відповідає дійсному його призначенню. Сума податкових зобов'язань, яка збільшує заборгованість підприємства до бюджету відображається на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (відповідному аналітичному рахунку). Тому назву субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» слід змінити на «Податкові розрахунки з податкових зобов'язань», акцентувавши увагу, що він використовується тимчасово і у випадку здійснення передплат.

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.

Варто відзначити, що згідно з ПКУ введено 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.

Впровадження автоматичної системи відшкодування забезпечить можливість швидкого визначення платників, які мають сумнівну податкову історію.

Таблиця 1

Облік податкових зобов'язань з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
<b>I. Перша подія – отримання передоплати від покупців (замовників)</b>			
1. Зараховано на поточний рахунок попередню оплату (аванс) від покупця	311	681	6000
2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	1000
3. Відвантажено готову продукцію покупцю в рахунок попередньої оплати	361	701	6000
4. Відображено податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701	643	1000
5. Здійснено взаємозалік за рахунками дебіторської і кредиторської заборгованості	681	361	6000
<b>II. Перша подія – отримання товарів (послуг) (надання послуг)</b>			
1. Відвантажено готову продукцію покупцю	361	701	6000
2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1000
3. Зараховано на поточний рахунок заборгованість покупця	311	361	6000

Знижена ставка ПДВ на соціально значимі товари в Україні не сприймається урядом. Ключовий аргумент «проти» – ускладнення адміністрування ПДВ та збільшення адміністративних витрат на його нарахування. Втім, українська влада вже давно застосовує знижену ставку ПДВ у розмірі 0%, і це явно не ускладнює роботу ДПА, оскільки уряд пропонує нові ініціативи стосовно застосування такої ставки. Загалом, знижена ставка ПДВ є технологічно складним інструментом відновлення принципу нейтральності даного податку. Адже навіть ліки купують не лише найбільш вразливі верстви населення, але і заможні громадяни.

**Висновки.** Непрямі податки (до них належить ПДВ) відіграють значну роль у формуванні доходів бюджету. Однак це не значить, що вони не виконують регулюючої функції. При вмілому використанні непрямі податки можуть бути дієвим фінансовим інструментом регулювання економіки. Що стосується ПДВ, який стягується в Україні, то він більш ефективний у фіскальному аспекті, завдяки широкій базі оподаткування, кількості платників та кількості операцій, що оподатковуються.

Для спрощення процедури сплати ПДВ встановлені два види декларацій по податку на додану вартість (звичайна і скорочена). Ці два види декларацій встановлені тому, що існують різні методи справляння податку, залежно від обсягів оподатковуваних операцій.

Дослідивши недоліки функціонування податку на додану вартість, вважаємо за можливе запропонувати напрями вдосконалення механізму справляння ПДВ:

- 1) встановити диференційовані ставки податку на додану вартість;
- 2) спростити механізм справляння податку на додану вартість, а саме – виключити з бази оподаткування інші податки і збори та обов'язкові платежі;
- 3) змінити дату виникнення податкового зобов'язання і відповідно податкового кредиту;

- 4) посилити контроль за здійсненням відшкодування ПДВ з бюджету.

Таким чином, проаналізувавши особливості нарахування та сплати ПДВ в бухгалтерському обліку, варто вказати на необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку ПДВ.

Проблеми, які виникають при відображенні ПДВ у бухгалтерському обліку, можна вирішити шляхом внесення змін до нормативно-правових актів у частині змін назви субрахунків 643 і 644 та внесення коригувань до їх характеристик.

У практичній діяльності підприємств варто використовувати аналітичні рахунки до субрахунку 644 «Податковий кредит» у частині підтверджених та непідтверджених сум податкового кредиту, що надасть детальну інформацію про стан розрахунків за ПДВ.

Ці зміни забезпечать управлінський персонал підприємства належною інформацією, що дасть можливість визначити податкове навантаження та шляхи оптимізації оподаткування на підприємстві.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України, від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 12. – С. 59-120.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 22.09.14 № 957 із змінами та доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 14.11.14 № 1129 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 22 вересня 2014 року № 957».
4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. – Вид. 5-те, доп. і перероб. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.